

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

ICMS: GUERRA FISCAL E A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Thiago Cartaxo Eloy Ubatuba

RIO DE JANEIRO

2017 / 1º Semestre

THIAGO CARTAXO ELOY UBATUBA

ICMS: GUERRA FISCAL E A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha.

RIO DE JANEIRO

2017 / 1º Semestre

CIP - Catalogação na Publicação

U12i Ubatuba, Thiago Cartaxo Eloy
 ICMS: Guerra Fiscal e a Proposta de Súmula
Vinculante n 69 / Thiago Cartaxo Eloy Ubatuba. -Rio
de Janeiro, 2017.
 81 f.

 Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.
Trabalho de conclusão de curso (graduação)
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

 1. ICMS. 2. Guerra Fiscal. 3. Proposta de
Súmula Vinculante n69. I. Andrade da Cunha,
Thadeu, orient. II. Título.

CDD: 341.39632

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

THIAGO CARTAXO ELOY UBATUBA

ICMS: GUERRA FISCAL E A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha.

Data de aprovação: ____/ ____/ ____

Banca Examinadora:

Examinador Presidente

Segundo Examinador

Terceiro Examinador

À Deus, por todas as obras realizadas ao longo de minha vida.

Aos meus pais, por me darem todo o suporte necessário e serem exemplos de vida e de vitória para mim.

Aos meus irmãos, que, mesmo distantes, compartilham das minhas vitórias.

À minha namorada, que esteve comigo durante todo o caminho.

E aos meus melhores amigos, sem os quais, “meia” seria apenas uma peça de roupa.

“Tired of lying in the sunshine staying home to watch
the rain
You are young and life is long and there is time to kill
today
And then one day you find ten years have got behind
you
No one told you when to run, you missed the starting
gun”.

Pink Floyd – Time.

RESUMO

Ubatuba, Thiago Cartaxo Eloy: *ICMS: Guerra Fiscal e a Proposta de Súmula Vinculante nº69*. 81 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

O presente trabalho tem por objetivo o estudo da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, de autoria do Ministro Gilmar Mendes e que será votada pelo Supremo Tribunal Federal a fim de declarar inconstitucional qualquer incentivo e benefício fiscal concedido sem média aprovação de convênio interestadual. No primeiro capítulo, explica-se o referencial jurídico-normativo do ICMS, com vistas a conceituar aspectos básicos à melhor compreensão da problemática em questão. A segunda parte tem como finalidade estudar os requisitos fundamentais para a concessão de estímulos fiscais no âmbito do ICMS, bem como analisar a Lei Complementar que regula esta matéria constitucional. Assim, o terceiro capítulo tem como escopo contextualizar a “guerra fiscal” e explicitar suas consequências na sistemática arrecadatória do ICMS. Por fim, estudaremos os principais elementos inseridos na Proposta de Súmula Vinculante, considerando os seus possíveis resultados no mundo jurídico.

Palavras-Chave: ICMS, guerra fiscal, Proposta de Súmula Vinculante nº 69.

ABSTRACT

Ubatuba, Thiago Cartaxo Eloy: *ICMS: Guerra Fiscal e a Proposta de Súmula Vinculante nº69*. 81 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

This work aims to study the Binding Precedent Proposal no. 69, from authorship Minister Gilmar Mendes that will be voted by the Federal Supreme Court (STF) in order to declare unconstitutional any tax benefits granted without previous approval of interstate agreement. In the first chapter, the legal references related to the ICMS will be analyzed, for defining the basic concepts, which will be required for understanding the issue concerned. The second part is designed to study the fundamental requirements for granting tax benefits in the ICMS context and examine the Complementary Legislation that regulates this constitutional subject. Therefore, the third chapter has the scope of contextualizing the “tax war” and explain its consequences for the ICMS collection systematic. Finally, we will look into the main elements inserted in the Binding Precedent Proposal no. 69, considering the possible effect in the legal world.

Keywords: ICMS, tax war, Binding Precedent Proposal no. 69.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CF – Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

EC – Emenda Constitucional

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

LC – Lei Complementar

PLS – Proposta de Lei do Senado

PSV – Proposta de Súmula Vinculante

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CONCEITOS E PRESSUPOSTOS GERAIS DO ICMS.....	12
1.1 Regra-matriz constitucional do ICMS e seus aspectos normativos	12
1.2 ICMS sobre operações mercantis.....	15
1.3 Princípio da Não Cumulatividade.....	19
1.4 Princípio da Seletividade	24
1.5 Operações internas e interestaduais: conceitos e alíquotas	26
2. REGIME DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E O ICMS	31
2.1 A Lei Complementar n° 24/75 e os Convênios Interestaduais	33
2.2 Características inerentes aos incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Entes Federados	40
3. A GUERRA FISCAL NOS ESTADOS NO ÂMBITO DO ICMS	44
3.1 Noções introdutórias	44
3.2 Concessão inconstitucional de benefícios e suas consequências	47
3.3 Posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal	50
3.4 Posição adotada pelos Estados-Membros.....	53
4. O OBJETO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE N° 69	56
4.1 Previsão legal	56
4.2 Proposta inicial: o escopo da norma e suas possíveis consequências	59
4.2.1 Questões fundamentais que precedem a aprovação da PSV n° 69	62
4.2.2 Princípio da Segurança Jurídica e a modulação dos efeitos	64
4.2.3 Abrangência da proposta.....	66
4.3 Fundamentos contrários e favoráveis à aprovação da presente Súmula	68
CONCLUSÃO.....	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76

INTRODUÇÃO

Embora o ICMS seja um imposto de competência estadual e distrital, sua sistemática tem grande abrangência em território nacional, tendo em vista que as operações de circulação de mercadoria ocorrem livremente entre todos os Estados da federação. Assim sendo, a Constituição Federal disciplinou exaustivamente este tributo, a fim de garantir a autonomia e independência dos entes federados.

Dessa forma, cada ente possui autonomia orçamentária para estabelecer suas políticas internas e criar meios próprios de desenvolvimento econômico. Por outro lado, a Constituição Federal prevê que os Estados e o Distrito Federal, somente podem conceder incentivos e benefícios fiscais através de fixação de convênios interestaduais capitaneados pelo Conselho de Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Esta regra constitucional tem a finalidade de assegurar o equilíbrio fiscal, garantindo que todos os entes tenham tratamento isonômico. Pretende-se, dessa forma, que os benefícios reflitam o caráter nacional do ICMS. No entanto, observa-se que os Estados, assim como o Distrito Federal, concedem em flagrante violação ao texto constitucional, bem como à legislação infraconstitucional, estímulos fiscais ilegítimos voltados a atrair investimentos privados para seus territórios.

Esta prática, conhecida como “guerra fiscal”, tornou-se comum entre os Estados-membros da federação e é extremamente nociva ao pacto federativo brasileiro, pois interfere em toda estrutura arrecadatória do imposto sobre circulação de mercadoria. Dentro desse contexto, coube ao Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade dos atos normativos estaduais que promovessem esses incentivos fiscais irregulares.

Na tentativa de solucionar o problema e pacificar o entendimento jurisprudencial criado ao longo de mais de 20 anos, o Ministro Gilmar Mendes propôs a edição de uma súmula vinculante capaz de declarar inconstitucional qualquer benefício que não estiver de acordo com o mandamento da Carta Magna.

É neste contexto que está inserida a Proposta de Súmula Vinculante nº69, a qual está pronta para ser apreciada pela Suprema Corte e, de acordo com a posição unânime adotada por este Tribunal, é muito provável que ela venha a ser aprovada.

Feita esta apresentação do tema, o presente trabalho tem como objetivo analisar e discutir as possíveis consequências que a aprovação desta súmula acarretará no Direito brasileiro, bem como os efeitos sobre as relações jurídicas entre os entes federados e entre estes e os seus contribuintes. Examinaremos, assim, as jurisprudências do Supremo a fim de demonstrar a compatibilidade desta súmula com o entendimento fixado em diversos julgados da mesma matéria.

Para tanto, inicialmente será realizada uma breve análise histórica e jurídica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, salientando-se para os aspectos legais e doutrinários deste tributo. Dessa maneira, abordaremos a sistemática de concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS e suas implicações práticas no cenário atual.

Em seguida, explicaremos a contextualização do problema da denominada “guerra fiscal” e as consequências advindas da concessão inconstitucional de estímulos fiscais. Deste modo, indicaremos a posição adotada pelo STF e pelos Estados-membros que culminaram na necessidade de um combate a este fenômeno.

Por fim, será realizada no último capítulo uma análise focada na Proposta de Súmula Vinculante nº 69, apontando a previsão legal da norma e os argumentos favoráveis e contrários à adequação da súmula no enfrentamento da guerra fiscal. Ainda sob este esboço, serão demonstradas algumas ressalvas quanto à redação da proposta, bem como quanto à necessidade ou não de modulação dos seus efeitos.

1. CONCEITOS E PRESSUPOSTOS GERAIS DO ICMS

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, surgiu através da Constituição Federal de 1988, implementado pelo atual Sistema Tributário Nacional. No entanto, sua origem remonta à épocas passadas, por meio de espécies tributárias distintas e que foram evoluindo e sofrendo mudanças legislativas até configurar o Imposto que conhecemos hoje em nosso direito pátrio.

Inicialmente, a hipótese de incidência tributária recaía sobre as vendas mercantis, através do “Imposto sobre Vendas Mercantis - IVM”, o qual era de competência da União Federal, entre os anos de 1922 a 1934. Com o advento da Constituição de 1934, este imposto foi transformado em “Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC”, que também possuía natureza mercantil, de modo que incidia em todas as fases de circulação de mercadoria, pois cada venda era reconhecida como fato gerador do tributo. Tanto o IVM como o IVC eram impostos que tinham como característica a incidência em efeito cascata, agindo cumulativamente sobre todas as fases da cadeia de produção e circulação da mercadoria.

Foi nesse momento, a partir do IVC, que a competência para a sua instituição foi alterada para os Estados-Membros, não mais fazendo parte do rol de tributos conferidos à União Federal.

Em 1965, por meio da Emenda Constitucional nº18, a qual promoveu uma importante reforma tributária, o IVC foi substituído pelo “Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM”, trazendo alterações significativas, principalmente em relação ao fim do efeito cascata, reconhecendo o fenômeno da não cumulatividade ao imposto.

Este imposto perdurou até a nova ordem constitucional de 1988, que veio a introduzir o ICMS, com grande ampliação de sua materialidade e de suas hipóteses de incidência, consagrando, constitucionalmente, o princípio da não cumulatividade à sistemática arrecadatória deste tributo.

1.1 Regra-matriz constitucional do ICMS e seus aspectos normativos

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 outorgou, em seu corpo textual, a competência tributária aos entes federados para que, através de lei¹ (em sentido formal), possam instituir tributos com fins arrecadatórios. Sendo assim, é conferida aos entes uma parcela de competência constitucional, que lhes permite criar tributos, em abstrato, fazendo nascer suas receitas, as quais derivam do patrimônio do contribuinte para o tesouro estatal.

Sob este aspecto, Paulo de Barros Carvalho, ao versar sobre competência tributária, alude que “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”²

Nesse sentido, a Lei Maior, em seu art. 155, inciso II, estabeleceu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ICMS³, “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Sob este prima, é conferido a estes entes a possibilidade de regular, através de lei, os elementos essenciais a este imposto, tais como a base de cálculo, alíquotas, sujeito ativo e passivo, hipóteses de incidência, respeitados os preceitos moldados no texto constitucional. Por conseguinte, os Estados e o Distrito Federal irão instituir, arrecadar e fiscalizar o tributo em comento, promovendo a execução de leis, atos ou decisões administrativas atinentes ao processo arrecadatório.

Insta salientar que, diante da simples leitura do dispositivo constitucional que versa sobre o ICMS, podemos verificar que este imposto prevê diversos fatos geradores capazes de servirem como exações tributárias.

Segundo assevera Roque Antonio Carraza, a Constituição de 1988 criou um conglomerado de impostos com hipóteses de incidência distintas sob a mesma sigla “ICMS”. Note-se a seguir:

¹Princípio da Legalidade – art. 150, I da CRFB/88.

²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.218.

³**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

“A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias) que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

(...)

O que estamos querendo significar com esta assertiva é que, se fizéssemos uma verdadeira análise combinatória e a cada verbo juntássemos um complemento, teríamos debaixo do rótulo ICMS, mais de 100 impostos diferentes (justamente por terem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes).”⁴

Conquanto seja um tributo de competência Estadual, o ICMS possui regulamentação que se aplica em âmbito nacional, eis que é de suma importância balizar normas gerais a fim de manter o equilíbrio federativo entre os entes políticos. As leis estaduais apenas servem para complementar a lei nacional e versar sobre questões locais.

No âmbito normativo infraconstitucional, a regulamentação do ICMS foi realizada pela Lei Complementar nº87 de 1996 (“Lei Kandir”), que disciplina de forma definitiva este imposto e, assim, estabelece definições básicas e regras estruturais para a instituição do ICMS.

Esta lei traz em seu artigo 2º, em complementação à Constituição Federal, as seguintes hipóteses de incidência:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 40-41.

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.⁵

Ainda, não menos importante, o artigo 4º da LC 87/96 define quais serão os sujeitos passivos, ou seja, os contribuintes que serão instados a pagar o tributo quando praticarem o fato imponible do ICMS. Vejamos:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.⁶

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o presente trabalho tem o condão de analisar a Guerra Fiscal entre os Estados membros da Federação, sendo assim, cabe notar que apenas a hipótese de incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias é pertinente para o melhor entendimento da temática proposta.

Traçado um breve exame sobre a origem do ICMS, bem como acerca das características constitucionais e infra legais deste imposto, passaremos a analisar os conceitos técnicos sobre as operações mercantis de circulação de mercadoria.

1.2 ICMS sobre operações mercantis

⁵ Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 10 maio 2017.

⁶ Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 10 maio 2017.

Certo é que, o ICMS, imposto que incide sobre o consumo e de gravame plurifásico (abarca as operações nas quais as mercadorias circulam por várias etapas entre a produção e sua distribuição até o consumidor final), tem caráter eminentemente fiscal, ou seja, arrecadatário.

Nesse sentido, não é difícil notar que o imposto incidente sobre as operações de circulação de mercadoria é um dos que mais arrecadam, envolvendo grandes quantias de dinheiro e, no cerne do ICMS, o economicamente mais relevante.

Desse modo, o fato gerador deste tributo, como bem nos salienta Eduardo Sabbag⁷, “indica quaisquer atos ou negócios jurídicos, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias, assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo”.

Desta feita, necessário se faz esmiuçar os conceitos básicos para a melhor compreensão do estudo do âmbito de incidência do ICMS, de onde abordaremos as definições técnico-jurídicas de “operação”, “circulação” e “mercadoria”, as quais devem ser aplicadas em conjunto para a aceção da incidência concreta do tributo.

Sendo assim, temos que “operação” é um negócio jurídico mercantil, realizado por qualquer contribuinte que pratica atos de mercancia, ocasionando a transmissão de um direito ou transferência da titularidade de mercadorias que serão levadas da produção para o consumo. É, portanto, uma operação jurídica de caráter comercial.

Notem-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁸:

“Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a aceção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito e que tenha a virtude de realizar aquele evento.”

Ademais, é evidente que a “circulação” também pressupõe um ato jurídico oneroso que efetiva a passagem dos direitos de disposição sobre a mercadoria objeto entre um adquirente e um alienante, praticado num contexto de atividade empresarial. A doutrina é uniforme neste ponto.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** - 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1223

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICM**. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p.170. *apud*: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

Conforme observa Geraldo Ataliba, “circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionase designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).”⁹

Cumprе informar que, a circulação da mercadoria não é apenas física, há de se estar integrado o elemento jurídico, com verdadeira mudança de titularidade. Sob este aspecto, é notório dizer que o simples trânsito físico entre estabelecimentos de uma mesma empresa, sem que haja um negócio jurídico, não enseja a cobrança de ICMS, porquanto a circulação jurídica pressupõe efetivo ato de mercancia.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu reiteradas vezes sobre a temática, sempre confirmando a tese que não basta apenas a movimentação física para a caracterização do vínculo jurídico. Ainda assim, o Superior Tribunal de Justiça, após julgados similares, editou súmula acerca da matéria. Transcrevemos a seguir: Súmula nº 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Por derradeiro, a concepção de “mercadoria” nos remete ao Direito Comercial, que, por definição, diz ser um bem móvel objeto de atividade empresária/mercantil de determinado produtor ou comerciante. Sob este prisma, notem-se as lições de CARRAZA:

“Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

(...)

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre um bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial. (...) um bem de uso próprio (v.g. uma geladeira) não é mercadoria. Quando vendido, a terceiro, por seu proprietário, não faz nascer a obrigação de pagar ICMS. Situação diversa ocorre quando a geladeira é comprada e revendida por uma loja de eletrodomésticos. Aí, sim, ocorre a operação mercantil, ensejando a tributação por via de ICMS.”¹⁰

⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo de Definição Constitucional do ICM**. Em Revista de Direito Tributário nº25. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1983

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 48.

Ainda assim, há que se ressaltar que esses bens móveis devem guardar estrita relação com a atividade comercial exercida para que o ICMS possa incidir sobre essas operações. Temos que a destinação é que caracteriza uma coisa ou bem como mercadoria, devendo apresentar uma aptidão ao comércio, com finalidade de ser vendido, no qual a movimentação jurídica do bem gerará a obtenção de lucro para a atividade comercial.

Como observa José Souto Maior Borges, “a mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.”¹¹

É de suma importância que os conceitos acima explorados sejam aplicados conjuntamente para a percepção da correta sistemática do tributo, de modo que, no caso concreto, se os três elementos não forem encontrados, não haverá de se falar em ocorrência do ICMS sobre operações mercantis de circulação de mercadorias. Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro deixam evidente a questão:

“(...) operação, circulação e mercadoria são conceito profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência de domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no direito civil, quer no direito comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pela *animus* de alterar a titularidade”¹²

Depreende-se, portanto, que o ICMS sobre operações mercantis possui pressupostos básicos que configuram o modo de aplicabilidade de sua incidência, quais sejam a execução de

¹¹ BORGES, José Souto Maior. **Questões tributárias**. 1ª ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 85.

¹² DERZI, Misabel; NAVARRO, Sacha Calmon. **A Hipótese de Incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega das mercadorias**. Em Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p.168.

um negócio jurídico mercantil com a circulação efetiva e jurídica de uma mercadoria objeto de comercialização.

Cabe lembrar, ainda, que a base de cálculo desse imposto, utilizada para dimensionar a materialidade da hipótese de incidência, evidentemente, será o valor da operação mercantil realizada. Assim, Geraldo Ataliba define que “a base de cálculo é a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.¹³

1.3 Princípio da Não Cumulatividade

As figuras tributárias que originaram o atual ICMS contemplavam o fenômeno da cumulatividade, as quais atuavam em efeito cascata sobre todas as etapas de produção, acarretando em excessiva onerosidade para os contribuintes, pois, em cada operação, o imposto incidia sobre si mesmo. Apenas na EC nº 18/65 é que o princípio da não cumulatividade veio a ser homenageado no texto constitucional.

Deste modo, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 155, §2º, I, a previsão de que o ICMS será um imposto não-cumulativo. Segue a transcrição do dispositivo:

“Art. 155 (...)

§ 2.º (...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Neste sentido, significa dizer que, em cada operação que se efetive a circulação jurídica de mercadoria, o contribuinte poderá compensar o que foi devido do montante da etapa anterior.¹⁴ Ainda assim, independentemente do número de operações realizadas ao longo da cadeia produtiva, o imposto será sempre proporcional ao valor da mercadoria, tendo em vista que cada contribuinte pagará o imposto apenas sobre o valor que agregou sobre o produto.

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.108.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 404

Desta forma, o “efeito cascata” não irá mais incidir sobre as fases de circulação, evitando-se, assim, que o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota. Outrossim, promove-se a neutralidade do ICMS para evitar que a sua carga econômica corrompa o verdadeiro valor da mercadoria produzida, bem como atrapalhe a competitividade das empresas.

Como preceitua Aliomar Baleeiro, “em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um ‘crédito’ que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias primas ou produtos semiacabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na veda que lhe fez o atacadista ou o fabricante.”¹⁵

Insta informar que, o princípio da não cumulatividade se operacionaliza através da sistemática de Créditos x Débitos na escrituração fiscal.

O sujeito passivo da relação tributária irá constituir um crédito de toda a mercadoria tributável que entra e subtrair, periodicamente, os débitos oriundos das saídas de mercadoria. Apurado o saldo resultante da operação, deve-se verificar se o resultado foi negativo ou positivo. Se o créditos forem superiores aos débitos, o montante é transferido para a utilização em períodos posteriores. Por outro lado, se os débitos forem superiores aos créditos, o contribuinte deverá recolher pecuniariamente ao Fisco a diferença auferida.

Desse modo, o contribuinte será instado a pagar apenas o que for apurado entre saldo credor e devedor. Nas lições de Roque Antonio Carraza:

“Graças ao princípio da não cumulatividade, o pagamento do ICMS (ou, como vimos, a simples circunstância de ele ser devido numa dada operação ou prestação) gera um crédito (o chamado crédito de ICMS) que permite a compensação com o que for apurado, a título deste tributo, nas operações ou prestações seguintes. (...) O ‘crédito de ICMS’ é mantido na escritura fiscal do contribuinte para utilização (compensação) futura, como ‘moeda de pagamento’ do tributo.”¹⁶

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 448.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 434

Portanto, o contribuinte compensará o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido pela saída, incidindo a exação somente sobre o valor adicional ao preço. É a chamada compensação “imposto sobre imposto” (*Tax on Tax*).

Para a melhor fixação da temática, seguem os ensinamentos práticos de Waldir Luiz Braga e Adolpho Bergamini:

“Na prática, essa sistemática funciona da seguinte maneira: i) o contribuinte que receber a mercadoria em seu estabelecimento lança essa entrada no livro Registro de Entrada, assim como o crédito do imposto destacado na Nota Fiscal respectiva; ii) quando houver saída tributável de mercadorias, a operação será registrada no livro de Registros de Saídas, debitando-se nesse mesmo livro o ICMS devido pela operação; iii) por fim, no livro de Apuração do ICMS, o contribuinte realiza o cotejo dos créditos constantes no livro Registro de Entradas e os débitos do livro Registro de Saídas: havendo saldo credor, este será transportado para o mês subsequente; havendo saldo devedor far-se-á o pagamento do valor apurado ao Erário”¹⁷

Ainda assim, necessário se faz asseverar para a correta apreciação da expressão “montante cobrado” inserida no art. 155, §2º, I da CRFB/88. Temos que tomar cuidado para que a leitura simples e direta não faça deturpar o verdadeiro significado que a Lei Maior pretendeu conferir ao vocábulo, nos levando a acreditar que os montantes de ICMS devem ser efetivamente cobrados (ou exigidos) das operações anteriores.

Dessa maneira, grande parte da doutrina entende que a dicção “cobrado” deve ser interpretada como “devido”, “incidente” ou, até mesmo, “cobrável”. Isto, pois, segundo o melhor entendimento, não há necessidade de o imposto incidente na etapa anterior ter sido de fato cobrado (exigido) do sujeito passivo. Basta que o montante faça nascer a possibilidade jurídica de incidência suscetível a ensejar a cobrança de ICMS.

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo.¹⁸

Nesta acepção, vale ressaltar as explanações de Ives Gandra da Silva Martins, o qual entende que “a expressão ‘montante cobrado’ é de ser entendida como ‘montante devido’, tendo

¹⁷ BRAGA, Waldir Luiz; BERGAMINI, Adolpho. **Inexigibilidade do Estorno do Crédito de ICMS em Casos de Perda, Quebra ou Perecimento de Mercadorias do Estoque**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº 153, São Paulo: Dialética, 2008, p.87.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 404

sido esta a conformação pretoriada sobre a matéria”.¹⁹ O autor conclui dizendo que “o vocábulo ‘cobrado’ não é apropriado. A cobrança ou não do imposto na etapa anterior é elemento absolutamente irrelevante para que o tributo incida na etapa subsequente. Deve, pois, ser entendido que o que caracteriza o direito à compensação – pela qual se opera o princípio da não cumulatividade – do crédito correspondente ao imposto incidente na etapa anterior, é o tributo a ser devido. O vocábulo correto seria, portanto, ‘incidente’, pois a incidência de tributo numa operação é que permite a compensação do respectivo crédito, na etapa subsequente”.²⁰

Entretanto, diversos Estados membros vêm tentando alargar essa interpretação a fim de incrementar suas receitas, não possibilitando ao contribuinte se creditar das operações interestaduais onde há concessão de benefícios fiscais. Conforme preconiza CARRAZA, “os adquirentes de mercadoria têm o direito de aproveitar por inteiro os créditos de ICMS advindos de operações interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos de acordo com o art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88”.²¹

A Guerra Fiscal enfrentada pelos Estados membros da federação possui guarida neste sistema de compensação promovido pelo ICMS, tendo em vista que o imposto recolhido em determinado Estado poderá ser compensado pelo adquirente na operação subsequente realizada em diferente Estado. Problemática que trataremos mais adiante com atenção.

Insta destacar, ainda, que o princípio da não cumulatividade é um verdadeiro direito constitucional conferido ao contribuinte, de modo que se caracteriza como uma norma de eficácia plena e cogente, não sendo uma mera sugestão da Constituição Federal e sim uma imposição que deve ser respeitada pela Fazenda Pública estadual, pelo legislador – ordinário e complementar – e pelo contribuinte. Desse modo, não é plausível qualquer supressão, limitação ou restrição ao direito de creditamento exercido pelo sujeito passível da exação tributária.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As Técnicas de Arrecadação Admitidas no ICMS**. Em Revista Dialética de Direito Tributário 95/96, São Paulo: Dialética, 2003.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, São Paulo: Dialética, 2010, p.93.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

Por ser uma diretriz constitucional imperativa, jamais poderá o legislador excluir o fenômeno da não cumulatividade das operações sujeitas ao ICMS, pois a técnica não cumulativa é regra geral que subordina os sujeitos da tributação.²²

É notório salientar que a única exceção à sistemática da não cumulatividade é trazida pela Constituição. Observa-se pelo art. 155, §2º, II, ‘a’ e ‘b’ da CRFB/88:

“Art. 155 (...)

§ 2.º (...)

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

Trata-se, portanto, dos casos de isenção e não incidência do imposto em determinada etapa da cadeia produtiva.

Desse modo, a isenção concedida na fase imediatamente anterior (entrada da mercadoria) não se comunicará com a etapa posterior, para que o imposto que não foi pago na entrada seja creditado na saída. Consequentemente, se em uma das etapas não houver cobrança, não haverá cumulação de montante tributável, o que elimina a possibilidade de compensação.

Sacha Calmon Navarro Coelho aduz a seguir:

“A isenção (não incidência legalmente qualificada) numa fase do processo de circulação, impedem a transmissão do crédito (já que não teria havido o débito) ao elo seguinte da cadeia, que adquirirá a mercadoria e o serviço, quando for o caso, descarregados do imposto que não houve e que a jurisprudência do STF admitia, ‘como se o imposto tivesse havido’ para evitar o sacrifício do adquirente, pelo efeito cumulativo, e para recompor a cadeia débito-crédito.

(...)

Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder uma imunidade significa ‘transferir’ para o elo seguinte o ônus do imposto.”²³

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito a compensação do ICMS incidente sobre combustíveis e insumos nas operações de transporte mesmo quando realizadas mediante subcontratação.** Em Revista Dialética de Direito Tributário 151, São Paulo: Dialética, 2008, p.131.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 333-334.

A grande questão girará em torno das isenções concedidas unilateralmente pelo Estados, nas operações interestaduais e editadas em desconformidade com os ditames legais e constitucionais, agravando o conflito fiscal entre os entes federados.

Este e outros princípios constitucionais objetivam aumentar a coerência necessária à sistematização deste tributo, o que, por diversas vezes, é desrespeitada pelos entes detentores da competência tributária do ICMS, dando ensejo à chamada “guerra fiscal”.

1.4 Princípio da Seletividade

Cabe destacar, ainda, que o ICMS é um imposto marcado pelo vetor da seletividade. Isto importa dizer que, em função da essencialidade das mercadorias, poderá o legislador estabelecer alíquotas diferenciadas como instrumento de extrafiscalidade²⁴. É o que prevê o art. 155, §2º, III, da CRFB/88:

“Art. 155 (...)

§ 2.º (...)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Nesse sentido, as mercadorias de primeira necessidade devem ser menos oneradas, por via de ICMS, do que as supérfluas, trazendo um impacto econômico menor em razão de sua necessidade, já que quem suporta o ônus financeiro do tributo é o consumidor final.

É de suma importância a aplicação prática deste princípio para a promoção da justiça social, tendo em vista a possibilidade que o legislador infraconstitucional e o administrador tributário detêm de favorecer o acesso da população carente a produtos e serviços considerados essenciais. Ainda assim, poderão dificultar o acesso àqueles que forem considerados não essenciais (supérfluos) ou desaconselháveis para o consumo, como por exemplo, o cigarro e as bebidas alcoólicas.

²⁴ “Extrafiscalidade é, portanto, o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ao progresso do País.” (CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 507.

A título de exemplificação, a Lei n. 6.374/89 do Estado de São Paulo, que dispõe sobre a instituição do ICMS, estabelece a alíquota de 25% nas operações com bebida alcoólica, fumo, perfumes, motocicletas, asas-deltas, embarcações de esporte e de recreio, armas e munições, binóculos, jogos eletrônicos, dentre outros; e fixa a alíquota de 12% nas operações com arroz, feijão, pão, entre outros.²⁵

Há, no entanto, divergência na doutrina quanto a obrigatoriedade da utilização deste princípio no âmbito do ICMS. Deveras, a Constituição Federal utilizou em seu texto o vocábulo “poderá”, que, na sua literalidade, significa uma faculdade ou recomendação.

Autores como Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen sustentam que a seletividade é provida de facultatividade. Vejamos:

“Relativamente ao ICMS, a Constituição autoriza a seletividade. Já para o IPI, é imperativa, determinando que seja seletivo em função da essencialidade do produto, conforme se vê do art. 153, §3º, I, da CF.”²⁶

“A seletividade é facultativa para o ICMS, mas o critério desta, uma vez adotada só pode ser o da essencialidade das mercadorias ou dos serviços sobre os quais esse imposto incide.”²⁷

Por outro lado, Roque Antonio Carraza atenta para o fato da obrigatoriedade do princípio da seletividade na fixação de alíquotas. Transcrevemos a seguir seus ensinamentos sobre o tema:

“Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela *ipso facto*, está lhe impondo um ‘dever’.”²⁸

Embora reste evidente a importância do presente princípio da seletividade na consecução do interesse público e da efetivação de políticas públicas, muitos Estados não fazem sua utilização, pois visam precipuamente a finalidade de incrementar suas receitas tributárias.

²⁵ São Paulo. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 12 maio 2017.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16.ed. – Porto Alegre: ESMAFE, 2014. p. 404.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada**. Em Revista Dialética de Direito Tributário 155, São Paulo: Dialética, 2008, p.48.

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 507.

Não raro, encontramos no Brasil alguns casos em que a alíquota da energia elétrica (produto indiscutivelmente essencial na atualidade) é maior do que a de bicicletas.

1.5 Operações internas e interestaduais: conceitos e alíquotas

Com base no estudo até agora realizado, podemos afirmar que as operações mercantis de circulação de mercadorias, hipóteses de incidência do ICMS, se dividem entre “internas” e “interestaduais”. É de suma importância a conceituação dessas duas operações, pois as consequências são distintas e estão diretamente ligadas ao cerne da Guerra Fiscal.

As operações internas são aquelas em que toda a cadeia de produção e circulação ocorre dentro de um mesmo território de determinado Estado ou Distrito Federal. Desse modo, a arrecadação será inteiramente realizada pelo mesmo ente político, aplicando-se normas tributárias próprias às exações fiscais.

Por outro lado, as operações interestaduais se caracterizam como aquelas em que os negócios jurídicos mercantis se iniciam e terminam em Estados distintos (ou Distrito Federal quando este for o recebedor). Sendo assim, temos remetente e destinatário situados em territórios diferentes, impactando a forma como se dará a arrecadação, pois, o ICMS é devido no Estado em que a operação mercantil se realizou.

Portando, sob o aspecto espacial, a arrecadação se dá no ente da federação onde está localizado o estabelecimento empresarial que praticou a saída da mercadoria. Podemos observar como o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 regula a matéria:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considerasse como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

É aqui que reside a problemática. Há de se verificar, portanto, qual alíquota será aplicada nos casos de comércio entre os Estados e Distrito Federal, pois cada ente possui a sua lei instituidora do tributo. Vejamos a seguir.

Antes de mais nada, trazemos o conceito de alíquota definido por Roque Antonio Carraza:

“A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida, a título de tributo). (...) É sempre bom repisarmos que a alíquota também está submetida ao *princípio da estrita legalidade*, devendo, portanto, ser fixada por meio de lei.

(...)

Não se nega que também as alíquotas do ICMS devem ser fixadas por meio de lei ordinária (dos Estados-membros e do Distrito Federal).”²⁹

Insta salientar, assim, que os Estados e Distrito Federal, detentores de competência tributária exclusiva para instituírem o ICMS, estabelecerão as alíquotas aplicáveis ao tributo por meio de seus legisladores ordinários. Entretanto, com o intuito de preservar a harmonia do pacto federativo, a Constituição Federal estabeleceu um regime especial de fixação de alíquotas no âmbito do ICMS, sobretudo pela possibilidade de desequilíbrio financeiro entre os entes políticos.

Nesse sentido, a Magna-Carta conferiu ao Senado Federal a possibilidade de estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar no momento de edição das leis instituidoras de ICMS.

²⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 99.

Notem-se as seguintes transcrições do texto constitucional:

“Art. 155 (...)

§ 2.º (...)

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;”

Certo é que, a CRFB/88 atribuiu a prerrogativa ao Senado Federal para que, mediante resolução de iniciativa de um terço de seus membros e aprovadas pela maioria absoluta, possa fixar as alíquotas mínimas aplicáveis às operações internas. Depreende-se, por conseguinte, que a autonomia legislativa exercida pelos Estados e Distrito Federal é limitada pelo constituinte originário, na medida em que proíbe a cobrança de ICMS abaixo do patamar fixado pelo Senado Federal.

No mesmo diapasão, como o próprio dispositivo constitucional esclarece, o Senado também fixará as alíquotas máximas das operações internas com o intuito de evitar conflitos entre os Estados ou entre estes e o Distrito Federal.

Ainda assim, poderá o Senado Federal estabelecer as alíquotas que serão aplicadas às operações interestaduais, mediante resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço de seus membros, aprovada pela maioria absoluta de seus membros. Sendo assim, os Estados e Distrito Federal deverão observar os ditames resolutivos do Senado para conferir validade às suas leis.

Como bem assevera Eduardo Sabbag, “no estabelecimento de alíquotas, os Estados devem observar o que dispõe o Senado Federal, que deverá fixar alíquotas mínimas ou máximas, por meio de resolução e nos termos da Constituição Federal. Enquanto ausente a

fixação de tais alíquotas pelo Senado Federal, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências.”³⁰

Com efeito, a Resolução do Senado Federal nº22/1989 estabeleceu a alíquota das operações interestaduais em 12% (doze por cento) e, para as operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste para as regiões Norte e Nordeste e para o Espírito Santo, definiu a alíquota em 7% (sete por cento). Esta diferença se deve à consecução da redução das desigualdades regionais e sociais, objetivando a repartição da receita do ICMS incidente sobre operações interestaduais entre os Estados-membros.

Cumprido consignar, ainda, que as alíquotas mínimas internas do ICMS, fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, não podem ser inferiores às previstas para operações interestaduais, salvo deliberação de todos eles em sentido contrário (art. 155, § 2º, VI da CRFB/88).

Como observa CARRAZA, isto serve justamente para “não prejudicar o comércio entre os Estados-membros e entre estes e o Distrito Federal. Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal” entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.”³¹

Finalmente, necessário se faz aduzir acerca da Emenda Constitucional n.87, publicada em 17 de abril de 2015, a qual trouxe significativas mudanças no âmbito de cobrança do ICMS nas operações interestaduais, objetivando enfrentar o desequilíbrio arrecadatório gerado pela antiga sistemática de recolhimento deste tributo.

Deste modo, a EC n. 87/15 conferiu nova redação ao art. 155, §2º, incisos VII e VIII, determinando que:

“Art. 155 (...)
§ 2.º (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed.. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1230.

³¹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 101.

interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

Cumpre informar que, na antiga sistemática, o Estado de origem recolhia integralmente o imposto calculado pela alíquota interna caso o destinatário fosse pessoa (física ou jurídica) não contribuinte de ICMS. Por outro lado, se o destinatário fosse consumidor final (dando fim à circulação da operação) contribuinte, o Estado de origem recolhia o imposto calculado pela alíquota interestadual e o Estado destinatário pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (diferencial de alíquota – comumente chamado de “DIFAL”).

Sendo assim, é fácil notar que a modificação extinguiu a possibilidade do Estado de origem de recolher integralmente o imposto nas hipóteses de operações interestaduais. Dessa forma, percebe-se que não mais importa se o consumidor final é ou não contribuinte de ICMS. Sempre será aplicada a alíquota interestadual para o Estado de origem e o diferencial de alíquota para o Estado de destino, diminuindo os efeitos nefastos do ambiente de Guerra Fiscal, promovendo uma arrecadação mais justa.

Isto posto, podemos concluir que o mecanismo de instituição do ICMS dependerá: do Congresso Nacional, através de lei complementar sobre normas gerais; do Senado Federal, por meio de suas Resoluções; das Assembleias Legislativas, que editarão leis ordinárias; bem como do Convênios de Estados, o qual analisaremos oportunamente em tópico específico.

2. REGIME DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E O ICMS

Conforme analisado anteriormente, os Estados e Distrito Federal receberam a competência tributária constitucional de instituir e cobrar o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Desta feita, podemos concluir que, se foi conferida a estes entes a possibilidade de criar e cobrar o presente tributo, nada mais certo dizer que eles também são competentes para não tributarem, ou seja, concederem isenções e incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

Sob este prisma, Roque Antonio Carraza traz à baila a seguinte proposição:

“A competência para tributar – já estudada, posto sumariamente – abrange a competência para conceder isenções tributárias, consequência lógica daquela. (...) Quem pode tributar pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos.”³²

Ainda neste sentido, José Souto Maior Borges salienta que “o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstancia fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim, como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.”³³

Todavia, no que concerne ao sistema de concessão de benefícios fiscais por via de ICMS, a Constituição Federal estabeleceu um regime específico e peculiar ao tributo, qual seja necessidade de edição de lei complementar que regule a forma como “mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88).

³² CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 575

³³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed, São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p.2

Sendo assim, este artigo é o principal dispositivo constitucional que procura evitar a guerra fiscal entre os Estados e entre estes e o Distrito Federal, pois estabelece a exigência de convênios interestaduais (“deliberação dos Estados e Distrito Federal”) para a concessão de isenções e incentivos fiscais no âmbito do ICMS dos quais resulte redução ou eliminação do respectivo ônus do tributo.

Esta norma veio a proteger a harmonia do pacto federativo da República do Brasil, tendo em vista que elimina a possibilidade de outorga unilateral de incentivos fiscais por parte dos Estados e do Distrito Federal, impactando a competitividade destes entes políticos.

Isto é decorrente do emaranhado de legislações atinentes ao ICMS no território nacional, levando-se em conta que são 26 Estados, além do Distrito Federal, que legislam sobre o imposto em comento. Além do mais, o ICMS representa a maior parte das receitas desses entes, por se tratar de um tributo de grande importância arrecadatória e de oneração das atividades de produção e circulação de mercadorias.

Logo, os Estados se utilizam dos incentivos e benefícios fiscais com o objetivo de atraírem investimentos do setor privado para o seu território, agravando o desequilíbrio federativo.

Misabel Derzi salienta para a importância dessa previsão constitucional:

“Essa invenção brasileira, a dos convênios interestaduais, resulta do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da necessidade, em um Estado Federal, de se evitarem as regras díspares, unilateralmente adotadas (concessivas de benefícios, incentivos e isenções), prejudiciais aos interesses de uns, falseadoras da livre concorrência e da competitividade comercial e, sobretudo, desagregadoras da harmonia político-econômica nacional.”³⁴

Neste diapasão, o art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88 é regulamentado pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que prevê que quaisquer isenções, benefícios ou incentivos fiscais relativos ao ICMS sejam concedidos ou revogados por intermédio de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997, p.98.

Consequentemente, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais, em matéria de ICMS, para serem concedidos ou revogados, exigem a edição de um *ato unilateral*, que reflita a concordância de todos os Estados da Federação e do Distrito Federal, justamente para que este tributo seja uniforme no território nacional e, por via de consequência, não prejudique a livre circulação de bens e mercadorias.³⁵

Resta analisarmos as características inerentes a essa Lei Complementar, bem como a sistemática de deliberação dos convênios interestaduais e sua eficácia no combate à chamada Guerra Fiscal.

2.1 A Lei Complementar nº 24/75 e os Convênios Interestaduais

Como observamos, com vistas a uniformizar a tributação em relação ao ICMS, a Constituição proibiu o legislador ordinário dos Estados e do Distrito Federal de dispor, unilateralmente, sobre incentivos e benefícios fiscais, bem como acerca das isenções ou de qualquer outra forma de redução do crédito deste tributo (reduções de alíquota, créditos presumidos, redução de base de cálculo, anistias, diferimentos, financiamentos, etc.).

Destarte, a Lei Complementar nº 24 de 1975 que dispõe sobre a forma que os benefícios fiscais serão concedidos foi promulgada na época da Ditadura Militar por Ernesto Geisel, já existindo, portanto, no ordenamento jurídico nacional à época da promulgação da Constituição de 1988, tendo sido recepcionada pela nova ordem constitucional, nos termos do art. 34, §5º do ADCT.³⁶

Esta previsão legislativa diz que as concessões de benefícios fiscais concernentes à incidência do ICMS serão editadas mediante convênios interestaduais. Sob este aspecto, transcrevemos o que determina a presente lei em seu corpo normativo:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 578-579

³⁶ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. § 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.”

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

Insta salientar, que as deliberações dos convênios interestaduais são celebradas por intermédio do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, criado pelo Convênio ICMS 133/1997, órgão que é composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, através dos seus Secretários de Fazenda, e por um representante do Governo Federal por meio do Ministério da Fazenda Nacional.

A importância do CONFAZ já foi apontada por Luciano Garcia Miguel, o qual observa que “é imprescindível a existência de um órgão que uniformize as regras disciplinadoras desse tributo a nível nacional. Desde a sua criação, o Confaz tem cumprido esse papel, expedindo os atos necessários à aprovação de benefícios fiscais e a disciplina das obrigações instrumentais do ICMS. Infelizmente, as fortes dissidências entre os Estados e o Distrito Federal tem causado serias distorções na estrutura jurídica do ICMS, especialmente em razão da não observância das normas constitucionais relativas à concessão dos benefícios fiscais.”³⁷

Registre-se que, o STF já firmou entendimento no sentido de que “a exigência dos convênios, que impõem um tratamento uniforme em matéria de ICMS, não ofende a autonomia dos Estados, eis que o princípio federativo encontrado no art. 18 da CRFB/88 já nasceu balizado pela própria Constituição”.³⁸

³⁷ MIGUEL, Luciano Garcia. **A Função do Conselho Nacional de Política Fiscal (Confaz) como Instrumento de Harmonização da Legislação Nacional do ICMS**. Em Revista de Estudos Tributários nº 86, Porto Alegre: Síntese, 2012. p.78.

³⁸ ADI 3.246/PA, Tribunal Pleno STF. Min. Carlos Britto, DJe 01/09/2006.

Desta leitura, podemos depreender que a LC n° 24/75 traz a obrigatoriedade da decisão unânime dos Estados e Distrito Federal para dar validade à concessão de benefícios. Dessa forma, é necessário que haja consenso entre os entes políticos interessados à outorga ou revogação de isenções e incentivos fiscais.

Esta necessidade de aprovação por unanimidade é pautada na ideia de uniformização do tributo em âmbito nacional, evitando que determinado ente federado seja prejudicado pelo sistema de incentivo aprovado, tendo em vista que não seria possível conceder benefícios sem a anuência destes. Ainda assim, esta norma tem o escopo de evitar a guerra fiscal entre os Estados, pois estes buscam atrair novos investimentos para seus territórios por meio de benefícios fiscais.

Certo é que, por diversas vezes, esta unanimidade advinda do art. 2°, §2° da LC 24/75 é criticada ou apoiada pela doutrina tributária, de modo que há grande divergência nesta temática. Vejamos o posicionamento favorável à exigência de unanimidade defendida por Ives Gandra Martins:

“Ao falar em Estados e Distrito Federal no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unanime, para não provocar favorecimento que conferisse a qualquer um deles maior competitividade, no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido ‘quórum’ menor para aprovação dos estímulos fiscais.

[...]

No caso de acordo entre os Estados, cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é requisito essencial.”³⁹

Por outro lado, Saul Tourinho Leal sustenta que a necessidade de aprovação unânime inviabiliza a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Vejamos:

“Dentro de uma estrutura federalista descentralizada, é comum que, num contexto de competição intrafederativa, Estados insatisfeitos com políticas de atração de investimentos calcadas na concessão de estímulos fiscais passem a obstruir qualquer intenção de prosseguimento da referida prática. Por essa perspectiva, a LC 24/75 introduz um modelo inexequível, a partir do momento em que possibilita que um único ente federado tenha o poder de paralisar os projetos de contribuição com o desenvolvimento e com a redução das desigualdades sociais e regionais pensados por Estados que acreditam na concessão dos estímulos ensejadores de investimentos capazes de alterar a situação socioeconômica local. Premidos pela necessidade de dar

³⁹ MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade Exigida no Confaz**. Em Revista Centre de Estudos Jurídicos n° 59. Brasília: CJF, 2013, p. 22.

cumprimento a tais comandos, os Estados persistem nas políticas de atração de investimento sem obedecerem ao rito previsto na LC 24/75.”⁴⁰

Vale salientar que, o Governo do Distrito Federal propôs a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº198⁴¹ em face do art. 2º, §2º da LC 24/75, contestando a obrigatoriedade de unanimidade por afronta ao preceito fundamental dos princípios democrático e federativo. Desta forma, o julgamento do mérito da presente arguição está pendente, muito embora o pedido liminar tenha sido julgado improcedente como clara inclinação do STF em não reconhecer a violação constitucional do dispositivo em comento.

Ainda neste sentido, tramita no Senado Federal o projeto de Lei Complementar n.130/2014 que revoga a exigência de unanimidade no Conselho e permite a convalidação de programas de incentivos fiscais já existentes com 3/5 dos votos das unidades da Federação e 1/3 de votos das unidades em cada região do país.

Longe de ser consenso entre as mais diversas correntes doutrinárias, resta evidente que a aprovação deste projeto de Lei Complementar ou a procedência no julgamento da ADPF nº198 acarretaria em grandes mudanças na sistemática de incidência do ICMS, porquanto flexibilizaria a aprovação de isenções por meio dos convênios interestaduais.

Cristalino dizer que, Ives Gandra Martins assevera para as possíveis repercussões negativas atinentes à matéria. O Autor sustenta que “a guerra fiscal será agravada, em vez de resolvida, caso seja aprovada a Emenda Substitutiva ao Projeto de Lei Complementar 130/2014, que está na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado. [...] O fim da exigência de unanimidade para a aprovação, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), de programas estaduais de incentivo de ICMS, como propõe o substitutivo do PLS 130, aumentaria as disputas no órgão, levando alguns estados que hoje participam pouco da guerra fiscal a buscarem a aprovação de novos programas de incentivo.”⁴²

⁴⁰ LEAL, Saul Tourinho. **Proposta de Súmula Vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº204, 2012, p.80.

⁴¹ ADPF 198/DF, Tribunal Pleno STF. Relator Min. Dias Toffoli, DJe 24/11/2009.

⁴² MARTINS, Ives Gandra. Em conferência gravada para o Seminário InterNews “**Guerra Fiscal: Os Riscos da Súmula Vinculante para as Empresas**”. Disponível em: “<http://www.conjur.com.br/2014-mai-30/fim-unanimidade-confaz-aumentara-guerra-fiscal-ives-gandra>”. 2014. Acesso em maio de 2017.

Há quem defenda, entretanto, que o art. 2º, §2º da LC 24/75 é incompatível com a Constituição Federal do 1988, de modo que a permanência deste dispositivo no ordenamento jurídico brasileiro prejudica a autonomia federativa dos entes políticos detentores de competência tributária para instituir o ICMS. Sobre este ponto de vista, seguem as lições de Fernando Facury Scaff:

“Observe-se que a exigência de unanimidade não existe nem mesmo para alterar a Constituição. As propostas de emenda constitucional devem ser aprovadas por 3/5 (três quintos) dos votos dos membros do Congresso Nacional. Todo o processo legislativo possui regras de aprovação inferiores a esta proporção de 3/5, sendo a regra geral a de metade mais um dos membros das Casas Legislativas (artigo 47, Constituição Federal). Mesmo a aprovação de Súmulas Vinculantes pelo STF exige a concordância de apenas 2/3 de seus membros (artigo 103-A, caput, Constituição Federal).

[...]

Logo, será constitucional esta exigência estabelecida em Lei Complementar? Trata-se da única regra de aprovação unânime existente em todo o sistema político brasileiro!

[...]

Esta exigência de unanimidade do Confaz não é inconstitucional, ela simplesmente não foi recepcionada. A referência efetuada pelo artigo 34, parágrafo 8º do ADCT à Lei Complementar 24/75 realizou a recepção da norma, mas não em sua inteireza. A regra da unanimidade simplesmente não foi recepcionada por falta de norma que a ampare sob a égide da Constituição de 1988. Entendo que o artigo 2º, parágrafo 2º da Lei Complementar 24/75 não foi recepcionado pela atual Constituição em face do Princípio Federativo e do Princípio Democrático, pois, da forma como se encontra estruturado, é possível a um único Estado da Federação bloquear uma deliberação que seja relevante para o conjunto dos demais entes federados. Isso não está auxiliando ou permitindo o desenvolvimento federativo, ao contrário, está matando a Federação. Nem mesmo uma proposta de Emenda Constitucional que contivesse este tipo de obrigatoriedade poderia ser analisada, por ferir cláusula pétrea de nossa Constituição (artigo 60, parágrafo 4º, I, Constituição Federal).”⁴³

Conforme se pode verificar, a exigência de aprovação unânime produz uma consequência peculiar, qual seja a de um único Estado ter o poder de impedir a deliberação que seja relevante para os demais entes federados.

Neste diapasão, visando a atração de investimentos em seus territórios, os entes políticos têm se insurgido à essa rigidez e criado leis que concedem incentivos fiscais sem prévia aprovação de convênio, tendo em vista a dificuldade de se chegar a um consenso deliberativo entre 26 Estados-membros e o Distrito Federal.

⁴³ SCAFF, Fernando Facury. **A Inconstitucional Unanimidade do Confaz e o Surpreendente Convênio 70**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. 2014. Acesso em maio de 2017.

Esta prática comum acaba por agravar o desequilíbrio financeiro e econômico entre os Estados, sobretudo pelo prejuízo causado no sistema de arrecadação do imposto em questão.

Frise-se, portanto, que é de extrema importância e urgência a manifestação final do Supremo Tribunal Federal quanto à esta previsão normativa, eis que a própria norma que visa dar harmonia ao federalismo fiscal não tem sido utilizada para diminuir as consequências negativas da guerra fiscal.

Impende salientar, ainda, que, para produzir efeito e validar as concessões de benefícios fiscais, o conteúdo normativo dos convênios deve ser inserido na legislação estadual, uma vez que estes possuem natureza jurídica de normas tributárias complementares, de acordo com o art. 100, IV do CTN.

Deste modo, é necessário que os Estados, através de suas Assembleias Legislativas, e o Distrito Federal, por meio de sua Câmara Legislativa, ratifiquem o convênio entre eles firmado, tornando norma de direito interno das unidades federativas interessadas. Ainda assim, tal incorporação deve ser feita mediante decreto legislativo. Sobre o tema, citamos os ensinamentos de Roque Antonio Carraza:

“Portanto, os Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções de ICMS, devem, previamente, firmar entre si convênios (acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos). [...] Detalhando o assunto, os Estados e Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são eles, porém, que dão força normativa às deliberações tomadas. Esta resulta do decreto legislativo que vier a ratificá-los, em cada Unidade Federativa. Os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convenio interestadual.”⁴⁴

É de se notar que apenas o Decreto Legislativo – lei em sentido material - é meio apto à internalizar o que foi acordado através de convênio, eis que, em face do princípio da estrita legalidade tributária, o art. 150, §6º da CRFB/88 estabelece que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 580.

É notório que a redação original deste dispositivo decorre da Emenda Constitucional 03 de 1993. A redação original exigia lei específica para anistia ou remissão que envolvesse matéria tributária ou previdenciária, sem mencionar a disciplina do ICMS. No entanto, não há relevância na mudança de redação para o âmbito do ICMS, eis que apesar de não haver, originalmente, a ressalva do disposto no art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CF, trata-se de disposição original da Constituição. Dessa forma, não resta possibilidade de se interpretar a redação original do art. 150, §6º da CRFB/88, como a significar que anistia e remissão do ICMS pudessem ser dadas por lei estadual, a impedir a recepção da Lei Complementar nº 24/75.

É evidente, assim, que o Poder Executivo não pode ratificar convênio por meio de Decreto, tendo em vista que não cabe a este poder “legislar” a respeito deste imposto (muito embora é o que aconteça na prática, baseado no art. 4º da LC 24/75⁴⁵). Sendo assim, a competência dos convênios não é a de criar isenções e incentivos na seara do ICMS, é apenas a de permitir que as Assembleias Legislativas exerçam suas competências de concessão de benefícios fiscais.

É este o entendimento capitaneado pela jurisprudência do STF, no sentido de que a lei específica também deve estar presente no processo de concessão de incentivos no âmbito do ICMS. Vejamos:

“Assim, admitir a ratificação tácita dos convênios, elaborados com a participação apenas de representantes do Poder Executivo, supõe ter-se por válida a própria concessão do benefício por ato oriundo apenas do Chefe do Poder Executivo.

(...)

A Constituição vincula a validade do benefício à concessão por lei. Em sentido discrepante, o benefício fiscal foi concedido por decreto legislativo.

Leio a parte final do artigo – 150, § 6º - sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g, de modo aditivo. Quer dizer, a garantia da regra da legalidade não é excluída imediatamente pela regra que busca assegurar harmonia no âmbito da Federação. O Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo, por meio direto ou indireto, a escolha final pela concessão ou não do benefício em matéria de ICMS.

(...)

Para tanto, observo que a ritualística constitucional e de normas gerais que rege a concessão de tais benefícios é peculiar. De início, devem os estados federados e o Distrito Federal reunirem-se para aquiescer ou rejeitar a proposta para concessão dos benefícios fiscais. Se houver consenso no âmbito do Confaz, composto pelos Secretários de Fazenda ou equivalente, cabe ao estado-membro ratificar o

⁴⁵ “Art. 4º. Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

pronunciamento do órgão. Embora a LC 24 se refira à publicação de decreto pelo Chefe do Poder Executivo, a disposição não pode prejudicar a atividade do Poder Legislativo local. Ratificado o convênio, cabe à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos de convênio.”⁴⁶

Por conseguinte, verifica-se que, para concretizar as concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS, os Convênios são celebrados pelo Poder Executivo e ratificados pelo Poder Legislativo, Estadual e Distrital, de modo a conferir respeito ao princípio da legalidade, de onde se extrai a premissa de que só lei pode criar e conceder isenção de tributo. É esse o entendimento apresentado por Gustavo Do Amaral Martins:

“Em síntese, o argumento, no sistema constitucional inaugurado pela Carta de 1988, está contido no princípio da legalidade tributária, que exige lei formal não só para a instituição de tributos, mas também para a exoneração e, após a Emenda Constitucional nº 03/93, ao disposto no artigo 150, §6º: ‘qualquer subsídio ou isenção, (...), relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g’. A discussão, a bem da verdade, remonta ao sistema constitucional anterior.”⁴⁷

Tenha-se presente, por fim, que a concessão de estímulos fiscais requer a necessidade de previsão orçamentária, tendo em vista que os benefícios e incentivos fiscais são verdadeiros modos de renúncia de receitas, devendo ser considerados no momento de edição de leis orçamentárias estaduais. É assim que preceitua o art. 165, §6º da CRFB/88:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

2.2 Características inerentes aos incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Entes Federados

Em virtude das considerações apresentadas até o presente momento, faz-se necessário apontar as particularidades dos benefícios e incentivos fiscais de que tratam a Constituição Federal e a Lei Complementar n. 24/75.

⁴⁶ RE nº 539.130, Segunda Turma do STF, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 04/02/2009.

⁴⁷ MARTINS, Gustavo do Amaral. **Guerra fiscal, Proposta de Súmula Vinculante 69 e situações consolidadas. Elementos para um evolução.** Em Revista de Direito da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro n. 68, 2014, p. 17.

Note-se que o art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88 trata a forma como “isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” Por outro lado, a LC 24/75, a qual regula a forma que se darão essas concessões, enumera “isenções, redução da base de cálculo, devolução de todo ou parte do tributo, créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.”

Cumprе ressaltar, no entanto, que é pacífico na doutrina pátria que os termos “incentivos” ou “benefícios” se equivalem, não possuindo, portanto, diferença de significado, de modo que o tratamento jurídico recebido é igual para ambos os termos. Neste sentido, notem-se as lições de Luciano Garcia Miguel:

“Os incentivos e os benefícios fiscais pertencem ao subconjunto das normas tributárias que têm por objetivo desonerar, total ou parcialmente, a tributação que incidiria normalmente, caso concretizado o fato jurídico apto a instaurar a relação jurídica tributária. [...] não conseguimos distinguir nenhuma nota que diferencie ‘incentivos’ de ‘benefícios’. A nosso ver, são sinônimos, ou seja, ostentam o sentido base acima referido, independentemente da espécie a que se refere (isenção, redução da base de cálculo, crédito presumido etc.).”⁴⁸

As isenções, por sua vez, são espécies de benefícios - ou incentivos - fiscais, assim como os créditos presumidos, créditos outorgados, reduções de base de cálculo, redução de alíquotas ou qualquer outra figura que desonere o contribuinte do ônus do ICMS. Sendo assim, todas essas espécies de estímulo só poderão ser concedidos mediante ‘lei específica’ de prévia deliberação dos Estados e Distrito Federal, conforme art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88 c/c LC 24/75.

Inobstante a isso, a doutrina classifica distintamente o que seria benefício ‘fiscal’ e benefício ‘financeiro’, gerando uma grande divergência quanto à natureza jurídica deste último incentivo e se o mesmo necessita obedecer a regra imposta pelo art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88.

⁴⁸ MIGUEL, Luciano Garcia. **A Lei Complementar nº24/75 e os benefícios fiscais e financeiros relacionados ao ICMS**. Em Revista de Dialética de Direito Tributário nº216, São Paulo: Dialética, 2013, p. 96

Os benefícios financeiros são aqueles que estão vinculados à receita tributária, sendo concedidos após o pagamento do tributo, com recursos orçamentários subsidiados pelos Estados. Neste sentido, esse estímulo se manifesta por meio de financiamento de parcela do tributo que seria devido pelo contribuinte, aquisição de ativos fixos por determinada empresa, doação de imóveis, formação ou recomposição de capital de trabalho, dentre outros auxílios concedidos às empresas situadas em seus territórios.

Deste modo, Ricardo Lobo Torres sustenta que a diferença entre incentivo fiscal e financeiro é meramente jurídico-formal, devendo ser aplicada a mesma sistemática de concessão aplicada aos benefícios fiscais. Transcrevemos abaixo suas lições sobre o tema:

“Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a agravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida.”⁴⁹

Em contrapartida, cumpre destacar o entendimento de Luciano Garcia Miguel quanto à diferença entre esses dois institutos de desoneração tributária. Vejamos:

“O benefício fiscal se caracteriza por ser vinculado ao tributo e por ser concedido antes do seu pagamento. O benefício financeiro, por sua vez, não é vinculado ao tributo, mas à receita tributária; é concedido, portanto, após o seu pagamento, com recursos orçamentário. A primeira espécie submete-se a prévia aprovação pelo conjunto dos Estados e do Distrito Federal; a segunda, não.”⁵⁰

Em que pese as posições doutrinárias divergentes, o STF firmou entendimento no sentido de que os incentivos fiscais e financeiros deverão respeitar a determinação constitucional de prévia aprovação de convênio interestadual firmado por intermédio do CONFAZ. Portanto, resta evidente que as distinções entre os dois gêneros de benefícios é meramente doutrinária, como podemos notar do seguinte julgado:

“Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Anulação de incentivos fiscais – efeitos no tempo**. Em Revista de Dialética de Direito Tributário n° 121. São Paulo: Dialética, 2005, p.127

⁵⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. **A Lei Complementar n°24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS**. Em Revista Dialética de Direito Tributário n°216, São Paulo: Dialética, 2013, p. 96.

São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual”⁵¹

Ainda assim, é oportuno dizer que o Supremo Tribunal Federal não considera o simples adiamento do momento de recolhimento do tributo como um benefício fiscal, tendo em vista que o diferimento⁵² não gera a dispensa do pagamento, apenas constitui uma técnica de arrecadação para facilitar as tarefas típicas do Fisco.

Neste sentido, segue transcrição de julgado referente à presente matéria:

“4. A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo ou outra forma de benefício fiscal.”⁵³

Portando, vale ratificar que, estando ausente a característica de benefício fiscal, a concessão de diferimento independe de celebração de convênios interestaduais. É o que o STF já manifestou no seguinte aresto:

“O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerados já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem prévia celebração de convênio.”⁵⁴

⁵¹ ADI nº 3794, Tribunal Pleno STF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 01/06/2011.

⁵² “A terminologia ‘diferimento’ é empregada, no direito positivo brasileiro, para designar vários fenômenos jurídicos ocorridos nas legislações que disciplinam os impostos plurifásicos e não-cumulativos, como o ICMS. Seu caráter pode ser de isenção, substituição tributária, ou mera postergação da data prevista para o pagamento do tributo. A correta identificação deve ser efetuada em cada caso concreto, mediante exame do diploma normativo pertinente.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses; 2009, p.738.

⁵³ ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno STF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 16.08.2007.

⁵⁴ ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno STF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 16.08.2007.

3. A GUERRA FISCAL NOS ESTADOS NO ÂMBITO DO ICMS

3.1 Noções introdutórias

É indubitável que a Constituição Federal de 1988 tratou cuidadosamente dos elementos necessários à concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, conferindo devida atenção à problemática fiscal, com o intuito de coibir os efeitos negativos que, porventura, abalam o federalismo brasileiro.

Ainda assim, como pudemos notar, a Lei Complementar n°24 de 1975 regulou de forma clara e rígida os mecanismos necessários à validade de tais incentivos, de modo que estipulou sanções aos Entes Federados que vierem a desrespeitar a norma, segundo seu artigo 8°:

“Art. 8° - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
II- a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.
Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.”

Desta forma, impende salientar que, o zelo normativo estabelecido na Carta Magna e na legislação complementar não foi suficiente para inibir a prática dos Estados-membros de concederem, indiscriminadamente, estímulos fiscais de forma unilateral, os quais são instituídos em desrespeito à exigência de convênios interestaduais.

Como veremos neste capítulo, são muitas as causas que levam os Estados e o Distrito Federal a adotarem tal postura.

Neste sentido, compreende-se que “Guerra Fiscal” é a adoção por parte dos Estados e do Distrito Federal de políticas de concessão de benefícios e incentivos fiscais, nas mais variadas formas e espécies, sem prévia aprovação de Convênios firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, com vistas a atrair investimentos privados para os seus territórios.

Sendo assim, caracteriza-se como uma verdadeira disputa entre os Estados e entre estes e o Distrito Federal com o objetivo de criar condições favoráveis à empresas privadas para que estas se estabeleçam nos territórios onde há menor carga tributária, gerando ofertas de emprego, melhorias na infraestrutura, bem como o crescimento econômico local.

Sob o tema, destacamos as lições de Leandro Paulsen, sendo certo que o mesmo entende que “a chamada guerra fiscal consubstancia-se na redução de alíquotas, concessão de créditos presumidos ou outros benefícios por um estado com vista a atrair os investimentos para o seu território, em detrimento dos demais estados. No âmbito das operações interestaduais, ocorre quando há pagamento na origem e no destino, com apuração e compensação de créditos. Os Estados prejudicados, por sua vez, acabam adotando medidas para anular os efeitos dos benefícios concedidos irregularmente, e.g., glosando créditos. O §2º, XII, ‘g’ é o principal dispositivo constitucional que procura evitar a guerra fiscal, exigindo convenio que estabeleça as práticas legítimas.”⁵⁵

Note-se, portanto, que os Entes agem ao arrepio do art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88 e da LC n. 24/75, promovendo verdadeiras ilegalidades. Entretanto, apesar de todos os Estados e o Distrito Federal criticarem a guerra fiscal promovida no âmbito do ICMS, é de se verificar que praticamente todos estes Entes Federados já concederam algum tipo de estímulo fiscal neste sentido.

Oportuno, assim, destacar as noções sobre guerra fiscal trazidas pelo autor Saul Tourinho Leal:

“Falaremos sobre ‘Guerra Fiscal’, a competição promovida entre os Estados por meio da concessão de estímulos fiscais visando atrair investimentos de interessados e, com, isso desenvolver regiões com a abertura de novos postos de trabalho, o que traria mais liberdade aos cidadãos.

[...]

A Carta trouxe, no preâmbulo, o ideal que a conduziu, afirmando que o Estado Democrático visa assegurar, dentre outros, ‘o desenvolvimento’ como valor supremo da sociedade. No art. 1º, ao expor os fundamentos da República, destacou os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. O art. 3º trata dos objetivos fundamentais que são, dentre outros, garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

[...]

Premidos pela necessidade de concretização desses mandamentos, os entes federados têm se esforçado para desenvolver o potenciais econômicos de suas regiões, bem

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16.ed. – Porto Alegre: ESMAFE, 2014. p. 435.

como contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais existentes nesse país continental.”⁵⁶

Não obstante estas considerações, a doutrina ainda é muito controvertida no que tange aos benefícios e malefícios causados pela concessão unilateral de estímulos fiscais pelos Estados, ora sendo entendida como um mecanismo necessário de desenvolvimento econômico destes entes, ora como uma afronta à harmonia do federalismo fiscal brasileiro.

Sob o primeiro aspecto, Hugo de Brito Machado corrobora o entendimento de que os incentivos fiscais são meios adequados a alcançar os mais variados interesses sociais. Vejamos:

“O incentivo fiscal para empreendimentos novos é a melhor forma de promover o desenvolvimento econômico das regiões pobres do país, e assim reduzir as desigualdades econômicas regionais. A Constituição Federal, todavia, não obstante preconize com eloquência a redução das desigualdades sociais e econômicas regionais, terminou por inviabilizar tal incentivo, ao impor aos Estados a supra indicada limitação ao poder de isentar”.⁵⁷

Por outro lado, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho defendem a posição contrária à prática de concessões sem prévia aprovação por convênio interestadual, como se pode notar dos seguintes ensinamentos:

“Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devida à sistemática não cumulativa do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes, concedidos por outros Estados, SEM A SUA CONCORDÂNCIA, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada. (...) retirar o direito de – dentro das regras constitucionais de que os Estados não estão obrigados a suportar políticas destinadas a promover o reequilíbrio regional, cabendo esta atribuição exclusivamente à União – o Estado opor-se a incentivos fiscais de ICMS de outra unidade que lhe prejudiquem diretamente, é abolir o verdadeiro pacto federativo, mantendo-se um Federação apenas formal, o que, manifestamente, não desejaram os constituintes, ao instituírem a regra da unanimidade em nível de Lei Suprema, hoje em conformação legislativa infraconstitucional e jurisprudencial.”⁵⁸

⁵⁶ LEAL, Saul Tourinho. **Proposta de Súmula Vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas**. Em Revista Dialética de Direito Tributário n°204, São Paulo: Dialética, 2012, p. 79

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2.ed., São Paulo: Dialética. 1999, p. 220.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Noeses. 2012, p. 21/22.

Longe de se chegar a um consenso, os Estados e Distrito Federal continuam concedendo estímulos fiscais, como as isenções e reduções de base de cálculo, fomentando ainda mais a Guerra Fiscal.

3.2 Concessão inconstitucional de benefícios e suas consequências

Independente das disposições legais e constitucionais, os Estados e o Distrito Federal têm ignorado a necessidade de deliberação de seus incentivos de ICMS no âmbito do CONFAZ, de modo que estes concedem unilateralmente sob o argumento de reduzir as desigualdades sociais e atrair investimentos da esfera privada.

Cumpre observar que, há no momento atual uma forte dissidência entre os Estados e Distrito Federal, gerando uma série de distorções na estrutura jurídica do ICMS, especialmente em razão da não observância das normas constitucionais relativas à concessão de estímulos fiscais.

Estes conflitos aumentam a descompetitividade econômica dos Estados que recebem mercadorias com ICMS estimulado, eis que a sistemática da não cumulatividade deste imposto impõe o creditamento em cada operação de circulação do montante devido nas anteriores. Como fora apontado anteriormente, o contribuinte da operação subsequente deverá abater o que já foi cobrado nas operações antecedentes, com vistas a evitar o chamado “efeito cascata”.

A grande problemática surge nas operações interestaduais de circulação de mercadoria que apresentam benefícios fiscais irregulares, tendo em vista que o remetente e o destinatário da mercadoria podem estar localizados em Estados distintos. Dessa forma, cabe lembrar que a “isenção ou a não incidência não implicara crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”, como manda o art. 155, §2º, II, ‘a’ da CRFB/88.

Sendo assim, o imposto devido – caso não houvesse concessão de estímulos fiscais ilegais - seria repartido entre o ente de origem e o de destino, de modo que a este último caberia o diferencial de alíquota. É inegável, então, que o Estado de destino, que não ratificou o benefício fiscal, irá querer recolher o tributo pelo diferencial de alíquota independentemente se a operação anterior ocorreu com estímulos fiscais, posto que estes seriam irregulares.

Deste modo, é comum que os Estados prejudicados pela Guerra Fiscal editem leis e decretos que impeçam o aproveitamento, perante eles, de créditos apropriados com base no ICMS destacado na operação realizada no Estado de origem mas que não correspondeu a um ônus efetivo por ter deixado de ser pago e virtude de benefício fiscal.

Esta medida gera demasiado dano ao contribuinte que obedece às leis de boa-fé, que sofrem medidas constritivas por parte do Fisco estadual sob o argumento de que a Fazenda Pública do Estado de origem teria concedido benefício fiscal não ratificado por aquela unidade federativa, contrariando o art. 155, §2º, XII, 'g', da CRFB/88. Sob este aspecto, seguem as lições de Roque Antonio Carraza:

“De qualquer modo, havendo créditos de operações (ou prestações) anteriores, o *direito de abatimento*, longe de ser mera faculdade, é prerrogativa inafastável do contribuinte, sendo inconstitucionais as leis (complementares ou ordinárias), convênios ou atos administrativos que dispuserem em sentido diverso. A própria lei complementar a que alude o art. 155, §2º, XII, 'c', da Carta Suprema tem caráter declaratório e, nesse sentido, só pode dar operatividade à regra da não cumulatividade, que, como procuramos demonstrar, tem sede constitucional (art. 155, I e II, da CF). De modo algum pode criar entraves ao exercício deste direito constitucional à compensação.

Em suma, o *princípio da não cumulatividade* operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal. Aceitar que o Fisco é que vai disciplinar o desfrute deste direito, implica reconhecer, *equivocadamente*, que a Administração Pública pode moldar, a seu gosto, o *princípio da não cumulatividade* do ICMS.”⁵⁹

Nesta linha, os Tribunais Superiores têm entendido que o Estado prejudicado pela Guerra Fiscal deve buscar o reconhecimento da inconstitucionalidade do benefício que o prejudica, não lhe cabendo editar lei determinando a glosa de créditos, porquanto seria inconstitucional e “inconstitucionalidades não se compensam”⁶⁰. Neste sentido, transcrevemos os seguintes arestos do Superior Tribunal de Justiça:

“4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, §2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, §1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 429.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16.ed. – Porto Alegre: ESMAFE, 2014. p. 446

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFA, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território”.⁶¹

Certo é que, a Guerra Fiscal, além de ter criado distorções jurídicas no âmbito do ICMS, também atingiu a esfera dinâmica da econômica nacional, impactando profundamente a concorrência de mercado, bem como contribuindo negativamente para o desenvolvimento do país.

Sendo assim, sob o aspecto empresarial, a Guerra Fiscal acarreta o aumento da complexidade jurídico-tributária e promove a insegurança jurídica, tendo em vista que as empresas acabam por obedecer a incentivos fiscais ilegais. Ainda neste diapasão, há o risco de um concorrente receber um tratamento tributário diferente e melhor que outro, a depender do Estado em que estiver localizado.

Em contrapartida, o Ministério da Justiça já exarou, por meio de consulta ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), entendimento segundo o qual a Guerra Fiscal altera negativamente a dinâmica econômica de mercado. Vejamos:

“Incentivos concedidos no âmbito da ‘guerra fiscal’ podem portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo ao aumento constante no nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam ‘predatoriamente’ eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas.”⁶²

Assim, comprovada está a complexidade da guerra fiscal no âmbito do ICMS, tendo em vista ser um fenômeno amplo e que necessita de uma solução para preservar a segurança jurídica dos contribuintes que acreditaram na palavra do Estado, bem como para evitar discrepâncias concorrenciais entre as empresas atuantes no mercado.

⁶¹ RMS nº 31.714, Segunda Turma STJ, Rel. Ministro Castro Moreira, DJe. 19/09/2011.

⁶² Consulta nº 38/99, Rel. Cons. Marcelo Calliari, DOU 01/04/2000. p. 1. Disponível em: <<http://www.institutosalto.com.br/pdfs/novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%A2ncia.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2017.

3.3 Posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Insta salientar que, desde 1989⁶³, o Supremo Tribunal Federal é instado a apreciar, por meio de controle concentrado de constitucionalidade, a validade de leis estaduais editadas ao arrepio do art. 155, §2º, XII, ‘g’, da CRFB/88.

Deste modo, o STF, tem decidido, reiteradamente, pela inconstitucionalidade dos estímulos fiscais de ICMS concedidos unilateralmente e não aprovados pelo CONFAZ, sob o fundamento de preservação do equilíbrio fiscal entre os entes da Federação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo⁶⁴.

Neste sentido, apenas no ano de 2011, 13 ADI’s ⁶⁵ foram julgadas procedentes pela Suprema Corte, de modo que todos os benefícios fiscais concedidos em inobservância à Carta Magna e questionados nas presentes ações foram declarados inconstitucionais. A título de exemplificação, transcrevemos a ementa de julgamento exarado na ADI nº 2906, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 3.394, de 4 de maio de 2000, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto nº 26.273, editado na mesma data:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEGITIMIDADE E CAPACIDADE POSTULATÓRIA. Descabe confundir a legitimidade para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade com a capacidade postulatória. Quanto ao Governador do Estado, cuja assinatura é dispensável na inicial, tem-na o Procurador-Geral do Estado.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – NATUREZA DA NORMA E ALCANCE. O fato de a norma disciplinar matéria balizada não a torna de efeito concreto. Este pressupõe a individualização.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe o § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, cumpre ao Advogado-Geral da União o papel de curador da lei atacada, não lhe sendo dado, sob pena de inobservância do múnus público, adotar posição diametralmente oposta, como se atuasse como fiscal da lei, qualidade reservada, no controle concentrado de constitucionalidade perante o Supremo, ao Procurador-Geral da República.

“GUERRA FISCAL” – PRONUNCIAMENTO DO SUPREMO – DRIBLE. Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamento do Supremo, implica, quanto a recolhimento de tributo, dispensa de acessórios – multa e juros da mora – e parcelamento. Inconstitucionalidade da Lei nº 3.394, de 4 de maio de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 26.273, da mesma data, do Estado do Rio de Janeiro.⁶⁶

⁶³ ADI nº 84, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, DJe 19/04/1996.

⁶⁴ ADI nº 4481, Tribunal Pleno, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 19/05/2015.

⁶⁵ ADI nº 2906; ADI nº 2376; ADI nº 3674; ADI nº 3413; ADI nº 4457; ADI nº 3794; ADI nº 2688; ADI nº 1247; ADI nº 3702; ADI nº 4152; ADI nº 3664; ADI nº 3803; ADI nº 2549

⁶⁶ ADI nº 2906, Tribunal Pleno STF, Relator Min. Marco Aurélio. DJe 29/06/2011.

Sob o mesmo aspecto, o STF declarou a inconstitucionalidade do Decreto nº 52.381/2001, do Estado de São Paulo, que previa, sem suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, a outorga de benefícios fiscais a estabelecimentos produtores de leite localizados no Estado de São Paulo, reduzindo em 100% a base de cálculo de ICMS nas saídas desses produtos fabricados naquele ente federativo:

1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade.

2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.⁶⁷

Destaca-se, portanto, que a jurisprudência da Suprema Corte é uniforme quanto à patente inconstitucionalidade dos benefícios concedidos sem prévia deliberação interestadual no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária. Ainda assim, a Corte Constitucional não admitiu a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade destas leis, sob o argumento de que esta postura incentivaria a prática de Guerra Fiscal.

Todavia, embora o STF tenha mantido o mesmo entendimento por mais de duas décadas, no ano de 2015 o Tribunal inovou ao modular os efeitos de seu julgado prospectivamente (*ex nunc*), não impactando, assim, os fatos realizados sob a égide da legislação estadual então declarada inconstitucional. Esta mudança se deve à possibilidade de se preservar a segurança jurídica dos contribuintes que agiram de boa-fé ao tempo de vigência da lei concessora de estímulos fiscais.

⁶⁷ ADI nº 4152, Tribunal Pleno STF, Relator Min. Cezar Peluso. DJe 21/09/2011.

Na ADI nº 4.481, o STF adotou a tese de modulação prospectiva dos efeitos, considerando:

I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.⁶⁸

Diante desta inovação, resta evidente que a nova posição adotada pela Suprema Corte visa assegurar a segurança jurídica dos cidadãos contribuintes, de modo que desfazer retroativamente geraria um impacto sem dimensões e injusto aos que cumpriram a lei que estava vigente no ordenamento jurídico.

Neste diapasão, o ilustre autor Celso de Barros Correia Neto salienta para a importância da nova tendência agasalhada pelo STF:

“Até recentemente, o STF não costumava modular os efeitos das decisões de inconstitucionalidade de benefícios fiscais estaduais concedidos de forma unilateral, compreendidos no âmbito da chamada ‘guerra fiscal’. As decisões eram tomadas com eficácia *ex tunc*. Restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, segundo entendia o Supremo, poderia estimular ainda mais a concorrência fiscal predatória entre os estados-membros.

(...)

Ao que tudo indica, a decisão proferida na ADI 4.481 foi a primeira em que o tribunal fez claramente uso da faculdade prevista no artigo 27 da Lei 9.868/1999 para um caso de guerra fiscal de ICMS. Antes, a posição da corte era de negar pedidos dessa natureza.

(...)

Se mantida a tendência à modulação, inclusive na aprovação da proposta de súmula, o tribunal dá passos no sentido de desenhar um novo quadro no debate judicial da guerra fiscal em ICMS. Serão preservadas as situações pretéritas e coibidas de forma mais célere as novas concessões, seja por meio da reclamação constitucional, quando

⁶⁸ ADI nº 4481, Tribunal Pleno STF, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 19/05/2015.

couber, seja por meio de cautelares concedidas monocraticamente em ADI, tendência, aliás, que parece assentada na corte não apenas para esses casos.”⁶⁹

3.4 Posição adotada pelos Estados-Membros.

Como se pode depreender do estudo até então realizado, a Guerra Fiscal tem sido utilizada pelos Estados e Distrito Federal como instrumento de atração de investimentos privados com vistas a desenvolver a economia local, gerando mais renda, mais empregos e mais arrecadação.

Sendo assim, estes entes federativos concedem estímulos fiscais sem observância do disposto do art. 155, §2º, XII, ‘g’, da CRFB/88 sob o fundamento de que estariam promovendo a justiça fiscal e a redução das desigualdades sociais e regionais. Sob este aspecto, os Estados e Distrito Federal alegam a necessidade de dar cumprimento ao comando constitucional do art. 3º da CF, quais sejam os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Certo é que, a carga tributária brasileira é um grande entrave para a atuação das empresas, de modo que sua redução é vista como um importante meio atrativo para a iniciativa privada, posto que diminuiria os custos com a atividade empresária naquele Estado. Ainda assim, estes incentivos fiscais seriam de maior importância para os entes federados mais pobres, tendo em vista que os territórios mais ricos possuem infraestrutura mais desenvolvida para o empreendimento.

Sob este prisma, notam-se os entendimentos de Saul Tourinho Leal no sentido da importância econômica que os estímulos fiscais podem gerar aos Estados:

“O caso prova que a adoção dos estímulos pelos entes federados, mesmo ultrapassando a ritualística imposta pela LC24/1975, amplia os intulamentos

⁶⁹ NETO, Celso de Barros Correia. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 24 de maio 2017.

econômicos das comunidades beneficiadas, conferindo maior musculatura às suas capacidades de participação na vida coletiva e assegurando a liberdade, uma vez que elas deixam de ter na figura paternalista de um Governo Central e assistencialista a única opção de progresso.

(...)

Diante do quadro, a estratégia foi alterada e a indução do desenvolvimento e o auxílio à redução das desigualdades sociais e regionais passaram a ser lideradas pelo próprio ente federado, maior interessado no progresso daquela região.

O Estado passou a conceder uma série de vantagens legais na forma de incentivos fiscais e de regime tributário diferenciado.⁷⁰

Cabe lembrar que, os Estados e o Distrito Federal alegam em sua defesa que o imperativo legal, da Lei Complementar nº 24/75, que obriga a prévia aprovação unânime de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais inviabiliza as propostas que desoneram a carga tributária no âmbito do ICMS. Isto porque um único ente federado detém o poder de embargar projetos que alguns Estados consideram essenciais para contribuir com o desenvolvimento e com a redução das desigualdades sociais e regionais.

Em consonância com este posicionamento, Ricardo Lodi Ribeiro defende que “de fato, exigir, como faz a lei atual, a unanimidade entre os estados para a aprovação de qualquer benefício fiscal, equivale a quase sempre inviabilizar todas as propostas desoneradoras, abrindo espaço para medidas unilaterais abusivas por parte dos governos estaduais. É preciso adotar um critério legal que, ao mesmo tempo em que coíba o exercício do abuso de direito caracterizado como guerra fiscal, seja capaz de permitir aos estados a possibilidade de estabelecerem sua política tributária em seu principal imposto incentivando a atração de investimentos que, sem os benefícios, tenderiam a se concentrar nas regiões mais ricas, por serem mais próximas do mercado consumidor, da mão-de-obra qualificada e dos canais de acesso ao comércio internacional.”⁷¹

Insta salientar que, diante do impasse gerado em decorrência da chamada guerra fiscal, resta evidente que é necessário encontrar uma solução para que seja corrigida a sistemática arrecadatória do ICMS, sem que se prejudique a autonomia federativa, bem como seja preservada a livre concorrência e a segurança jurídica.

⁷⁰ LEAL, Saul Tourinho. **Proposta de Súmula Vinculante da Guerra Fiscal: Múltiplas Perspectivas**. Em Revista Dialética de Direito Tributário, nº204, São Paulo: Dialética, 2012, p. 91/92

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-31/ricardo-lodi-sumula-guerra-fiscal-cristalizar-desigualdades>>. Acesso em 25/05/2017.

É neste sentido que surge a propositura de uma Súmula Vinculante com finalidade a dar fim à problemática vivida no âmbito fiscal brasileiro, sendo o objeto do presente trabalho analisar os efeitos desta medida proposta pelo Supremo Tribunal Federal.

4. O OBJETO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

4.1 Previsão legal

Antes de adentrarmos no mérito da presente proposta, é necessário trazer à baila do estudo os conceitos e aspectos fundamentais que concernem às Sumulas Vinculantes. Ainda assim, analisaremos os seus requisitos de validade e os efeitos jurídicos advindos dessa norma constitucional.

Deste modo, o instituto da súmula vinculante foi consagrado pela Emenda Constitucional nº 45/2004, conhecida como “Reforma do Judiciário”, a qual introduziu o art. 103-A da CRFB/88 em uma “tentativa de adaptação do modelo de *common law* para o sistema jurídico brasileiro”⁷².

Vejamos o texto constitucional:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

Depreende-se da leitura do dispositivo, que a competência para a edição de súmula com efeito vinculante é exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a qual deverá ser aprovada por maioria de 2/3 dos votos de seus membros, de modo a incidir sobre matéria constitucional que tenha sido objeto de decisões reiteradas do Tribunal.

⁷² MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31 ed. São Paulo: Atlas. 2015, p. 826.

Sendo assim, o objetivo do presente instituto é dirimir controvérsias entre órgãos do judiciário e entre estes e a administração pública que gerem a multiplicação de processos idênticos e que provoquem insegurança jurídica ao ordenamento pátrio. Sua finalidade é vincular os órgãos judiciais e administrativos ao entendimento fixado pela Suprema Corte, evitando que uma mesma norma seja interpretada de maneiras distintas em situações praticamente idênticas. O Ministro Alexandre de Moraes salienta para a importância desta norma:

“As *súmulas vinculantes* surgem a partir da necessidade de reforço à ideia de uma única interpretação jurídica para o mesmo texto constitucional ou legal, de maneira a assegurar-se a segurança jurídica e o princípio da igualdade, pois os órgãos do Poder Judiciário não devem aplicar as leis e atos normativos aos casos concretos de forma a criar ou aumentar desigualdades arbitrárias, devendo, pois, utilizar-se de todos os mecanismos constitucionais no sentido de conceder às normas jurídicas uma interpretação única e igualitária.”⁷³

O procedimento de edição, revisão ou cancelamento do enunciado de súmula vinculante pelo STF está previsto na Lei nº 11.417/2006, a qual regulamenta o art. 103-A da CRFB/88. Insta destacar que, as súmulas em comento poderão ser editadas de ofício pelo STF ou por provocação de qualquer dos legitimados para o ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidade, consoante o art. 103, I a IX da CRFB/88.⁷⁴

Ainda assim, a Lei nº 11.417/06 estendeu a legitimação de propositura para edição, revisão ou cancelamento ao Defensor Público da União, aos Tribunais Superiores, aos Tribunais Regionais Federais, aos Tribunais Regionais do Trabalho, aos Tribunais de Justiça de Estados ou do Distrito Federal, aos Tribunais Regionais Eleitorais e aos Tribunais Militares.

Cabe apontar que, para evitar o engessamento do Direito e a vinculação eterna aos precedentes do Tribunal Supremo, a EC nº45/04 e a lei 11.417/06 estabeleceram a possibilidade de proceder a revisão ou cancelamento da súmula pelo STF, a partir de provocações dos

⁷³ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31 ed. São Paulo: Atlas. 2015, p. 827

⁷⁴ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:
I - o Presidente da República;
II - a Mesa do Senado Federal;
III - a Mesa da Câmara dos Deputados;
IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito;
V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;
VI - o Procurador-Geral da República;
VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;
VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;
IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

mesmos legitimados e por flagrante inovação interpretativa dada em matéria constitucional, de modo a influenciar decisões futuras sobre assuntos que eram anteriormente sumulados.

É neste sentido que o Ministro Gilmar Mendes notabiliza a relevância da possibilidade de revisão e cancelamento das súmulas como mecanismo necessário a adequar esta norma às transformações da sociedade e do Direito:

“A possibilidade de revisão ou cancelamento de súmula é de extrema relevância quando se tem em vista que é de natureza da própria sociedade e do Direito estar em constante transformação. Nesse sentido, faz-se imprescindível a possibilidade de alteração das súmulas vinculantes, para que elas possam ser adequadas a essas necessidades, também de índole prática. Todavia, do mesmo modo que a adoção de uma súmula vinculante não ocorre de um momento para o outro, exigindo que a matéria tenha sido objeto de reiteradas decisões sobre o assunto, a sua alteração ou modificação também exige discussão cuidadosa.”⁷⁵

Ademais, caso um ato administrativo ou uma decisão judicial contrarie o enunciado de uma súmula, caberá Reclamação ao Supremo Tribunal Federal, o qual, julgando-a procedente, deverá anular o ato administrativo ou cassar a decisão judicial, segundo o entendimento do art. 103-A, §3º c/c art. 7º da lei nº 11.417/06. O procedimento da Reclamação está previsto nos artigos 988 a 993 do Código de Processo Civil de 2015.

Destarte, é oportuno dizer que as súmulas vinculantes começam a produzir efeitos a partir de sua publicação na Imprensa Oficial, no entanto, podem ter seus efeitos modulados com vistas a preservar a segurança jurídica ou por excepcional interesse público. Sendo assim, de acordo com o art. 4º da Lei 11.417/06, a Suprema Corte, por decisão de 2/3 de seus membros poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento.

Esta previsão normativa tem como finalidade alterar o termo inicial da produção dos efeitos da súmula, seja para um momento prospectivo ou a partir da data de sua edição, preservando, assim, as relações jurídicas praticadas no tempo da controvérsia constitucional.

A título de exemplificação, poderá o STF, na hipótese de aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, estabelecer qual será o início da produção de seus efeitos, seja para

⁷⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.970.

preservar os benefícios fiscais concedidos sem prévia aprovação de convênios interestaduais antes da edição da presente súmula, seja pra conferir eficácia prospectivamente. Pode-se evitar, assim, que a declaração de inconstitucionalidade retroaja aos estímulos que estão em plena vigência.

Podemos notar, portanto, que os requisitos essenciais para a edição e aprovação de súmula vinculante pelo STF, se reúnem em: i) controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica; ii) relevante multiplicação de processos sobre questões idênticas; iii) reiteradas decisões sobre matéria constitucional, em que tenham sido objeto de debate e discussão no Supremo Tribunal Federal; iv) aprovação por 2/3 dos membros do STF e; v) ter objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas.

4.2 Proposta inicial: o escopo da norma e suas possíveis consequências

No contexto de Guerra Fiscal, o Supremo Tribunal Federal, já afirmou, em diversas oportunidades, a inconstitucionalidade dos estímulos fiscais relativos ao ICMS concedidos unilateralmente, sem aprovação prévia por convenio interestadual, à luz do art. 155, §2º, XII, 'g' da CRFB/88. Ainda assim, a Lei Complementar nº 24 de 1975, dispõe sobre o procedimento que norteará os convênios para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Como fora exposto, a problemática surge a partir da necessidade de decisão unânime, de todos os Estados da federação, para aprovar a concessão de um estímulo fiscal, de modo que um único Ente teria o condão de barrar um benefício pretendido por outros Estados. Não obstante, essa dificuldade de aprovação por intermédio de convênios estaduais faz com que os entes federativos editem leis, unilateralmente, que conferem benesses fiscais em busca de investimentos privados para os seus territórios, agravando, assim, a chamada guerra fiscal.

Cabe lembrar que, no ano de 2011, o STF julgou procedente, de uma só vez, 13 Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade intentadas contra leis e decretos estaduais que versassem sobre benefícios fiscais concedidos sem aprovação de convênios interestaduais. Esta postura adotada pela Suprema Corte apenas avalizou o entendimento, originário desde 1989,

que os estímulos precisam contar com prévia aquiescência dos entes componentes do CONFAZ.

Longe de se chegar a uma solução, seja pelo Congresso Nacional, pelo Governo Federal ou pelo CONFAZ, e, após outros julgados no mesmo sentido, o eminente Ministro Gilmar Mendes, no ano de 2012, encaminhou ao Supremo Tribunal Federal a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, com vistas a eliminar a prática de guerra fiscal no território nacional. A proposta versa nos seguintes termos:

“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convenio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.”

Como aponta Saul Tourinho Leal, “a redação da PSV 69 pretende fazer com que se cumpram as decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da inconstitucionalidade de estímulos fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal, em discordância com a ritualística exposta no art. 155, §2º, XII, ‘g’ da Constituição Federal.”⁷⁶

Deste modo, tendo em vista o efeito vinculante conferido à presente súmula, esta teria a capacidade de vincular os órgãos judiciais e administrativos ao entendimento fixado pela Suprema Corte, evitando, portanto, que leis inconstitucionais produzissem efeitos no ordenamento jurídico, de modo que podem ser cassadas direta e rapidamente pelo STF.

Então, na eventualidade desta proposta entrar em vigor, os administradores públicos deverão considerar inconstitucional qualquer desoneração do ICMS instituída em dissonância ao mandamento constitucional, ensejando a anulação, de ofício, dos atos administrativos, como é admitido pelas Súmulas 346 e 473 do STF.⁷⁷

Destarte, apesar de ter sido prolatada ao máximo, há grande possibilidade de que esta proposta venha a ser aprovada, eis que consiste em um espelho da jurisprudência pacífica

⁷⁶ LEAL, Saul Tourinho. **Proposta de Súmula Vinculante da Guerra Fiscal: Múltiplas Perspectivas**. Em Revista Dialética de Direito Tributário, nº204, 2012, p. 81

⁷⁷ Súmula 346, STF: “a administração pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos.”

Súmula 473, STF: “a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos.”

e atual do STF, conhecida há mais de 20 anos e que não foi capaz de desestimular o fenômeno da guerra fiscal, como bem demonstra Hugo Funaro em suas lições:

“Alguns encaram com ceticismo a eficácia da súmula proposta. Afinal, a posição do Supremo Tribunal Federal é conhecida há mais de 20 anos e o leque de medidas já disponíveis para obter a anulação dos incentivos e benefícios concedidos à margem do Confaz (Ação Civil Pública, Ação Cível Originária) e responsabilizar os agentes envolvidos (Ação Civil Pública, Ação Popular, Ação de Improbidade Administrativa) não conseguiu coibir a prática cognominada ‘guerra fiscal’.”⁷⁸

Neste sentido, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que a proposta de súmula vinculante serviria de “impulso para reforma do modelo que foi estabelecido, mas que os Estados estão a fraudar”. O objetivo da proposta, portanto, é evitar a desestruturação do pacto federativo diante do favorecimento de um Estado em detrimento dos outros.

Certo é que, a comunidade jurídica está empenhada em dar uma solução concreta à problemática causada pela guerra fiscal, no entanto, faz-se necessário a deliberação acerca de possíveis consequências contempladas com aprovação da súmula em questão. Neste sentido, analisaremos os efeitos desta PSV 69 dada a sua patente importância na sistemática tributária brasileira, tendo em vista que sua aprovação pretende afetar os agentes públicos com fins de desestimular a guerra fiscal.

Abordaremos questões fundamentais que devem ser levadas em consideração antes da aprovação da súmula, como o sobrestamento do feito até o julgamento da ADPF 198 e os projetos de leis tendentes a abolir a unanimidade de aprovação pelo CONFAZ prevista na LC nº24/75, bem como convalidar os atos de concessão de benefícios e incentivos fiscais vinculados ao ICMS concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal sem a prévia aprovação. Ato contínuo, será observada a necessidade de modulação dos efeitos para que se assegure o exercício pleno do princípio da segurança jurídica. Isto posto, trataremos da abrangência da inconstitucionalidade que a PSV nº 69 tende a declarar a quaisquer incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

⁷⁸ FUNARO, Hugo. **Efeitos Jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 01/06/2017

4.2.1 Questões fundamentais que precedem a aprovação da PSV n° 69

É necessário observar que, caso algumas questões não sejam consideradas antes da aprovação da proposta de súmula em comento, os efeitos imaginados em relação à Guerra Fiscal poderão não ser satisfatórios, trazendo consequências indesejáveis. Dessa forma, entre as medidas que poderão afetar os efeitos e a abrangência da declaração de inconstitucionalidade, estão: i) o julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n° 198 pelo Supremo Tribunal Federal e; ii) a aprovação dos Projetos de Lei Complementar do Senado n° 130 de 2014 e n° 407 de 2015.

Inicialmente, o Distrito Federal ajuizou a ADPF n° 198 para questionar a validade do quórum de concessão dos estímulos pelo CONFAZ. Argumenta-se que a unanimidade estabelecida pela LC 24/75 para que os Estados e Distrito Federal aprovem convênios concessivos de incentivos fiscais é inconstitucional, pois fere a autonomia federativa e o princípio democrático.

Como salientamos, o quórum de unanimidade cria um verdadeiro entrave às aprovações pelo CONFAZ, tendo em vista a dificuldade de se chegar a um consenso entre 27 entes federados distintos que possuem demandas igualmente diversificadas, acarretando o prevalecimento da vontade da minoria. Todavia, esta questão ainda não foi enfrentada pelo STF e, caso o pedido do Distrito Federal se consagre procedente, haveria uma grande transformação no âmbito fiscal brasileiro, pois a legislação do ICMS seria obrigatoriamente revista e facilitaria os Estados a chegarem em acordos quanto aos estímulos que serão posteriormente concedidos.

Ainda assim, a procedência ou improcedência da ADPF n° 198 poderá afetar diretamente a eficácia da PSV n° 69, considerando-se que presente proposta de súmula tende a declarar inconstitucional qualquer benefício fiscal que não tenha sido aprovado unanimemente por convênio interestadual. Ocorre que, uma vez julgada procedente a ADPF n° 198, o quórum de unanimidade seria substituído pelo de maioria relativa, podendo acarretar uma alteração na finalidade intrínseca da PSV n° 69.

Por outro lado, é de extrema relevância salientar quanto ao Projeto de Lei Complementar n° 130/2014 que “dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito

Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais”.⁷⁹

Note-se que este projeto busca “convalidar os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e conceder remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS)”.⁸⁰ O projeto procura regulamentar o tema e permitir que um convênio do CONFAZ perdoe os créditos exigíveis decorrentes das isenções de ICMS concedidas, prorrogando-as por períodos que variam de acordo com o setor da economia.

Ainda assim, está em trâmite o Projeto de Lei do Senado 407 de 2015, segundo o qual a unanimidade exigida para a aprovação de incentivos fiscais seria substituída por “quórum de mais de dois terços das unidades federativas e de três quintos para a revogação dos mesmos benefícios”⁸¹.

É de se destacar que a aprovação das presentes propostas de lei poderiam minimizar os problemas relacionados à necessidade de unanimidade da deliberação no CONFAZ, bem como garantir aos cidadãos contribuintes a fruição dos estímulos fiscais atualmente em vigor, eis que preservaria a segurança jurídica nas relações já consumadas. Não obstante, a aprovação dos projetos de lei que ora tratamos influenciaria a eficácia da PSV nº 69, sendo certo que esta não poderia declarar inconstitucionais os benefícios que forem convalidados por força de lei.

Portanto, é de suma importância o enfrentamento destas questões antes da esperada aprovação da proposta de súmula vinculante, a fim de que seja garantida e mantida a sua finalidade de dirimir os conflitos gerados pela guerra fiscal.

⁷⁹ Senado Federal. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 04 junho de 2017.

⁸⁰ Senado Federal. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 04 junho de 2017.

⁸¹ Senado Federal. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122034>>. Acesso em: 04 junho de 2017.

Passaremos a analisar, assim, a necessidade de modulação dos efeitos da presente Súmula.

4.2.2 Princípio da Segurança Jurídica e a modulação dos efeitos

De acordo com o art. 4º da Lei 11.417/06, o STF, ao aprovar uma súmula vinculante “por decisão de 2/3 dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público”.

Certo é que, na hipótese de aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, os agentes públicos deverão considerar inconstitucional qualquer desoneração do ICMS que tenha sido criada sem prévia aprovação por convênio interestadual. Sendo assim, seriam cobrados dos beneficiários dos incentivos e benefícios os valores de ICMS que não foram recolhidos com base na própria legislação estadual.

Esta medida agravará a insegurança jurídica que permeia os contribuintes que usufruem dos estímulos fiscais concedidos à margem do CONFAZ, eis que estes beneficiários confiaram nos atos normativos em vigência e agiram sob a égide das leis que gozavam de presunção de legitimidade.

Cabe demonstrar as lições de Humberto Ávila quanto ao princípio da segurança jurídica:

“A segurança jurídica pode assumir uma dimensão coletiva, quando o seu uso tem a finalidade de preservar a ordem jurídica como um todo para a coletividade. O ordenamento jurídico também contém várias normas que protegem essa dimensão, como é o caso para a competência do STF, em controle concentrado de constitucionalidade, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com base na segurança jurídica.”⁸²

Forçoso reconhecer que, o princípio da segurança jurídica serve como forma de limitar o poder de atuação do Estado e proteger direitos e garantias fundamentais dos cidadãos contribuintes. Por conseguinte, “a mesma segurança jurídica que pode ser usada para manter

⁸² ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança, e realização no Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 154.

leis contrárias à Constituição com finalidade de proteger a confiança de alguns que confiaram na validade de leis cuja constitucionalidade era presumida, também pode ser utilizada com o fim de proteger a confiança dos outros que confiaram na aplicação da consequência prevista para o descumprimento das leis contrárias à Constituição”.⁸³

Desse modo, a modulação dos efeitos da presente súmula vinculante teria o condão de garantir a estabilidade do ordenamento jurídico e evitar uma grave crise, tendo em vista que, sem a modulação, os Estados estariam obrigados a exigir, sob pena de responsabilidade dos governantes e autoridades, a parcela de ICMS dispensada pelos estímulos fiscais.

Ainda sob este espreque, Saul Tourinho Leal assevera para a importância da presente modulação:

“A segurança jurídica abrangente do *princípio da proteção da confiança legítima* deve ensejar a modulação dos efeitos da PSV 69 pelo fato de se ter verificado, por parte daqueles que sofreram a incidência das leis ou atos normativos concessivos dos estímulos fiscais, o seguinte:

- i) confiabilidade na base da confiança (as leis ou atos normativos concessivos de estímulos mereciam confiança;
- ii) confiança propriamente dita (os beneficiários conheciam, podiam e confiaram nas leis ou atos normativos concessivos dos estímulos);
- iii) exercício da confiança (os beneficiários praticaram atos de disposição da liberdade e do patrimônio vinculados aos atos normativos concessivos dos estímulos fiscais) e;
- iv) frustração (surpresa com a possibilidade de efeitos retroativos da PSV 69).”⁸⁴

Cabe apontar ainda, que, de acordo com Hugo Funaro, em sua análise sobre os efeitos jurídicos da proposta de súmula vinculante n° 69, a guerra fiscal do ICMS não é somente um problema jurídico-formal, pois os estímulos fiscais já teriam produzido efeitos importantes na sociedade. Vejamos:

“O fato concreto é que, legítimos ou não, os incentivos e benefícios produziram efeitos jurídicos que não podem ser desfeitos pela declaração de inconstitucionalidade, como se jamais tivessem existido (efeito *ex tunc*). Na ausência de ações eficazes por parte do Governo Federal, os incentivos de ICMS foram importantes para o desenvolvimento regional, conforme apontam dados do IBGE. Como demonstra estudo da FGV, isso se explica porque os incentivos fiscais, quando bem estruturados, podem gerar efeitos multiplicadores sobre o PIB, o emprego e a arrecadação, os quais se difundem para as diversas regiões, devido à interconexão de suas economias, beneficiando todo o país. Em vista disso, a sua supressão abrupta poderia agravar as desigualdades regionais e sociais, contrariando objetivos fundamentais da República

⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 555.

⁸⁴ LEAL, Saul Tourinho. **Proposta de Súmula Vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas**. Em Revista Dialética de Direito Tributário n°204, São Paulo: Dialética, 2012, p. 89

que inspiram a ordem econômica (CF, artigo 3º, incisos II e III, e artigo 170, inciso VII).”⁸⁵

Portanto, a melhor alternativa para que se assegure a segurança jurídica do ordenamento pátrio, evitando-se o agravamento da crise causada pela Guerra Fiscal, é que o Supremo Tribunal Federal determine que a presente Súmula Vinculante apenas alcance leis e atos normativos estaduais editados posteriormente à sua publicação.

Deste modo, as relações jurídicas praticadas à vigência das normas isentivas seriam preservadas e os cidadãos estariam protegidos pela confiança legítima que depositaram às leis em questão.

4.2.3 Abrangência da proposta

Outra problemática que envolve os possíveis efeitos da aprovação da proposta de Súmula Vinculante nº 69 concerne à abrangência desta norma, eis que, segundo sua redação, *qualquer* incentivo ou benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, será declarado inconstitucional.

Dessa forma, percebe-se a amplitude que esta norma ostenta, não restando qualquer margem aos Estados e ao Distrito Federal a fazer uso de suas competências internas na concessão de estímulos que não tenham relação com a Guerra Fiscal.

Neste sentido, na ADIn nº 3.421, o STF considerou constitucional a Lei 14.586/04 do estado do Pará que concedeu isenção de ICMS sobre o serviço público de água, luz, telefone e gás sobre os imóveis destinados a templo de qualquer culto. O Tribunal Supremo, em decisão unânime, dispensou a exigência de convênio sob o fundamento de que não estava caracterizada a prática de guerra fiscal, tendo em vista que o incentivo não visava a atração de investimentos privados para incrementar a atividade econômica naquela região. Vejamos os seguintes arestos:

⁸⁵ FUNARO, Hugo. **Efeitos Jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF.** Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 04/06/2017

“ICMS – SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS – IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA – CONTAS – AFASTAMENTO – “GUERRA FISCAL” – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.”⁸⁶

Segundo o eminente relator Ministro Marco Aurélio, a proibição de introduzir benefício fiscal sem o assentimento dos demais Estados tem como causa evitar competição entre as unidades da federação e isso não aconteceu na presente ação. Depreende-se, portanto, que a exigência de convênio somente é necessária caso o estímulo fiscal esteja caracterizado no contexto de guerra fiscal.

Nota-se que a PSV nº69 não reflete esta parte da jurisprudência da Suprema Corte, uma vez que este Tribunal fixou entendimento de que nem todos os benefícios e incentivos fiscais estão correlacionados com a disputa fiscal entre os entes federados. Como forma de exemplificação, caso a proposta seja aprovada com essa redação, o benefício fiscal questionado na ADI 3.421 seria declarado inconstitucional e não teria recebido devida atenção quanto a sua finalidade.

É evidente, então, que a amplitude ostentada na referida norma é inflexível, pois não leva em conta a possibilidade de se estar diante de um estímulo concedido por fatores alheios a atração de investimentos empresariais. Desse modo, a solução alternativa seria a retirada do vocábulo “qualquer” da redação da proposta e introduzir uma expressão que se referisse apenas às hipóteses de incentivos relacionados com a Guerra Fiscal, evitando-se, assim, que se desse um único tratamento à situações terminantemente distintas.

Esta atitude é de extrema relevância para que se preserve a autonomia federativa dos Estados membros, bem como não viole o princípio da separação dos poderes, eis que o Judiciário limitaria por demais a atuação do legislativo estadual. Ainda assim, é necessário que se afaste a exigência de convênio em relação a benefícios e incentivos fiscais que não estejam relacionados à guerra fiscal.

⁸⁶ ADI 3.421/PR. Tribunal Pleno STF. Relator Min. Marco Aurélio. DJe 28/05/2010.

Sob este aspecto, Ricardo Lodi Ribeiro assevera que, “baseada na preservação da autonomia local sempre que a sua restrição não seja indispensável à preservação do federalismo fiscal no plano horizontal, conclui-se que os convênios não são necessários em relação aos benefícios fiscais vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro estado, como a extração mineral, por exemplo. É que sendo a atividade circunscrita a determinado limite espacial, os benefícios concedidos por outros estados não teriam o condão de afastar o empreendedor do local onde a operação precisa ser desenvolvida, não havendo que se falar em guerra fiscal que enseje a limitação da autonomia local.”⁸⁷

4.3 Fundamentos contrários e favoráveis à aprovação da presente Súmula

Dentre os argumentos contrários à aprovação da proposta de súmula vinculante n° 69, podemos destacar que: i) a norma é extremamente abrangente, pois não considera que estímulos fiscais podem ser concedidos sem caracterização de guerra fiscal, acarretando na diminuição da autonomia local e federativa, bem como contrariando o próprio entendimento do STF na ADI 3.421; ii) a adoção da presente súmula é inadequada pois cristaliza as desigualdades entre as regiões do país, tendo em vista que alguns Estados só conseguiram se desenvolver e atrair investimentos por meio de incentivos fiscais concedidos unilateralmente; iii) o efeito retroativo que seria advindo desta norma geraria uma verdadeira crise no sistema tributário, provocando insegurança jurídica nas relações, eis que os incentivos que estão em vigência seriam declarados inconstitucionais e forçariam aos Estados e ao Distrito Federal a cobrar o imposto dispensado pelas leis isentivas; iv) é necessário que questões sejam apreciadas previamente à aprovação da súmula em comento, tendo em vista que alteraria sua eficácia e seu alcance, como por exemplo o julgamento da ADPF 198 e os projetos de lei que estão em trâmite no Congresso Nacional; v) esta norma não seria a via apropriada para solucionar o problema da guerra fiscal, uma vez que limita o debate institucional necessário e confere aos intérpretes da Constituição a resolução do conflito e; vi) por fim, sustenta-se que o cerne do problema está na unanimidade prevista na LC n. 24/75, a qual inviabiliza as aprovações de convênios, de modo que o melhor caminho seria uma mudança legislativa que acarrete o fim desta imposição legal.

⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades**. Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=8780:súmula-contra-guerra-fiscal-pode-cristalizar->>. Acesso em: 04 junho de 2017.

Com base nos argumentos desfavoráveis acima expostos, foram sugeridas as seguintes redações para o enunciado da proposta de súmula:

“Qualquer isenção, incentivo ou favor fiscal ou financeiro fiscal, concedido com base no ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus, redução de alíquota inferior à prevista em Resolução do Senado Federal para operações interestaduais, redução de base de cálculo, crédito presumido, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS, ao contribuinte, a responsável ou a terceiro, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Esta súmula se aplica aos benefícios concedidos a partir de sua edição.”⁸⁸

“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, ressalvado o disposto no art. 15 da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, é inconstitucional.”⁸⁹

“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação ou convalidação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”⁹⁰

“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. O diferimento não se caracteriza como benefício fiscal.”⁹¹

“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional, ressalvados os benefícios de natureza financeira, preservados integralmente os benefícios outorgados até o advento da presente Súmula.”⁹²

Por outro lado, cumpre destacar os argumentos favoráveis à aprovação da proposta de súmula vinculante n° 69, os quais merecem acolhimento, por se revelar adequada e necessária à solução da problemática de guerra fiscal vivida entre os Estados membros. Sendo assim, abraçamos o posicionamento de que a PSV n°69 é meio satisfatório para se dirimir os conflitos fiscais no âmbito do ICMS.

⁸⁸ Proposta de redação apresentada pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP.

⁸⁹ Proposta de redação apresentada pelo Estado do Amazonas.

⁹⁰ Proposta de redação apresentada pelo Estado de Santa Catarina.

⁹¹ Proposta de redação apresentada pelo Sindicato Nacional da Indústria de Mineração do Ferro e Metais Básicos – SINFERBASE

⁹² Proposta de redação apresentada pelo escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados.

Dentre os argumentos, observa-se que: i) todos os pressupostos formais estão presentes para a sua aprovação, quais sejam, a legitimidade ativa, a suficiente fundamentação da proposta, as reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, discussão atual e multiplicação de processos relativos às normas constitucionais; ii) a norma vem a concretizar o entendimento uníssono e pacífico do STF, o qual já se manifestou reiteradas vezes pela inconstitucionalidade de incentivos fiscais concedidos sem prévia aprovação pelo CONFAZ; iii) a aprovação da súmula deve vir, necessariamente, acompanhada da modulação de seus efeitos, conquanto a assegurar o pleno gozo do princípio da segurança jurídica e declarar a inconstitucionalidade dos estímulos concedidos após a sua aprovação; iv) os meios que atualmente existem para inibir a prática da chamada guerra fiscal são evidentemente inócuos, muitas vezes sendo os responsáveis por agravar esta disputa, como por exemplo, a necessidade de aprovação unânime; v) a entrada desta norma em vigor não afastaria a possibilidade do Congresso Nacional de editar lei que regulamente o quórum necessário para aprovação de benefícios fiscais, eis que o núcleo essencial da súmula restaria mantido e seria aplicado conforme sua finalidade e; vi) a aprovação da presente proposta é relevante para assegurar a indissolubilidade da Federação, uma vez que a sistemática tributária do ICMS se encontra desconfigurada pela guerra fiscal e ocasiona um profundo desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro.

Neste mesmo sentido, a Procuradoria Geral da República exarou parecer favorável à aprovação da PSV nº 69, sob a alegação de que esta proposta mantém preservados os princípios democrático e federativo. Vejamos:

“No mérito, o pedido deve ser acolhido, visto que pautado na pacífica – e correta, no entender da Procuradoria-Geral da República – jurisprudência desta Corte no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, é inconstitucional.

A adoção da forma federativa de Estado assegura à União, Estados, Municípios e Distrito Federal autonomia legislativa, administrativa e financeira, que deve ser exercida dentro dos limites estabelecidos no próprio texto constitucional.

Sobretudo na seara do direito tributário, a Constituição estabelece sua estruturação fundamental, definindo a competência tributária de cada um dos entes da Federação, os limites ao poder de tributar e os princípios que emolduram todo o sistema tributário. Dessa forma, paralelamente à autonomia legislativa, administrativa e financeira assegurada à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, cumpre a cada um dos entes observar, de modo exato, rigoroso, os modelos estabelecidos na Constituição.”

Ainda assim, o Estado de São Paulo se manifestou em defesa da adequação da proposta, afirmando ser “desnecessária a especificação de tipos e, ao mesmo tempo, insuficiente o elenco pretendido para alcançar todas as formas de desoneração do imposto, já abrangidas na redação sugerida”.

Embora concordemos com a aprovação da PSV n°69, entendemos ser equivocado o emprego do vocábulo “qualquer” na presente proposta, pois, como já foi explicitada, a excessiva abrangência em declarar todo e qualquer incentivo inconstitucional não representa a jurisprudência do próprio STF, o qual já firmou entendimento de que a exigência de convênio interestadual só é necessária quando estiver caracterizada a prática de guerra fiscal.

Independentemente dos aspectos estudados acima, é de se destacar que a demora em analisar o mérito da Proposta de Súmula Vinculante n° 69 pelo STF acarreta em consequências irreversíveis, pois os Estados seguem editando leis ao arrepio do art. 155, §2º, XII, ‘g’ da CRFB/88 e os contribuintes ficam à mercê da declaração de inconstitucionalidade destas leis por via de controle concentrado de constitucionalidade.

Como o próprio Ministro Gilmar Mendes leciona, “a súmula vinculante somente será eficaz para reduzir a crise se puder ser adotada em tempo social e politicamente apropriado. Sendo assim, não pode haver um espaço de tempo muito amplo entre o surgimento da controvérsia com ampla repercussão e a tomada de decisão com efeito vinculante. Do contrário, a súmula vinculante perderá o seu conteúdo pedagógico-institucional, não cumprindo a função de orientação das instâncias ordinárias e da Administração Pública em geral.”⁹³

⁹³ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.972.

CONCLUSÃO

A Constituição da República Federativa de 1988, através do art. 155, §2º, XII, 'g' estabeleceu a necessidade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal para que, através de convênio interestadual, aprovado por intermédio do CONFAZ, conceda benefícios fiscais no âmbito do ICMS. Esta norma é o principal dispositivo que procura evitar a guerra fiscal entre os entes federados detentores de competência para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias.

No entanto, como fora demonstrado ao longo do presente estudo, esse mecanismo não foi suficiente para evitar que os Estados e o Distrito Federal concedessem estímulos fiscais de forma unilateral. Os mesmos alegam em suas defesas a necessidade de se promoverem os objetivos fundamentais do texto constitucional, qual seja o desenvolvimento nacional e a redução de desigualdades sociais e regionais. Esta argumentação é baseada na possibilidade de se atrair investimentos empresariais por meio de benesses tributárias.

Não obstante, sustenta-se que a unanimidade prevista para aprovação de convênios interestaduais, norma balizada pela Lei Complementar nº 24/75 e que tem o escopo de prevenir o favorecimento de um Estado em detrimento de outro, faz com que se inviabilize qualquer proposta tendente a conceder estímulos fiscais em âmbito nacional.

Certo é que, o país vem sofrendo demasiadamente com os efeitos nefastos causados pela guerra fiscal. Esta disputa tem gerado, ao longo do tempo, o desequilíbrio no federalismo fiscal, uma vez que os entes federados são prejudicados pela desconfiguração na sistemática arrecadatória do ICMS. Apesar dos esforços em se chegar a uma solução, é extremamente difícil um acordo entre 27 Estados distintos, cada qual com sua legislação de ICMS específica.

O que se tem tentado, em verdade, são medidas paliativas e que não dão deslinde definitivo ao problema. Estas medidas, na maioria das vezes, são as glosas de crédito editadas pelos Estados e Distrito Federal na tentativa de limitar o direito de creditamento do contribuinte e, em razão disso, aumentar a arrecadação. Ainda assim, o STF tem declarado inconstitucionais todos os incentivos aprovados sem convênio interestadual e que mantenham relação intrínseca

com a guerra fiscal. Entretanto, o julgamento dessas ações podem levar anos para serem realizados.

É neste sentido que está inserida a Proposta de Súmula Vinculante nº69, objeto do presente trabalho. Após o STF, durante anos, ter decidido rigorosamente da mesma forma o assunto, o Ministro Gilmar Mendes propôs a redação constante na PSV nº69, com finalidade precípua de dar fim à chamada guerra fiscal, inibindo os legisladores e governantes estaduais de editarem normas neste sentido e, consequentemente, preservar o pacto federativo brasileiro.

Cumprе destacar que, esta proposta preenche todos os requisitos formais que são necessários para a edição de uma súmula vinculante, quais sejam: a legitimidade ativa, a suficiente fundamentação da proposta, as reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, discussão atual e multiplicação de processos relativos às normas constitucionais.

Analisando o mérito, tem-se que esta proposta está de acordo com a jurisprudência da Corte Suprema, pois, como salientado, a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem prévia celebração de convênio interestadual, de acordo com o que dispõe a LC 24/75, é inconstitucional.

Dessa forma, podemos concluir que a Proposta de Súmula Vinculante nº69 é adequada à atingir o seu fim, podendo diminuir profundamente o conflito entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito de Guerra Fiscal, eis que esta norma constitucional tem a prerrogativa de vincular todos os órgãos judiciais e a administração pública ao entendimento do STF. De fato, as demandas judiciais devem acabar com a aprovação da súmula, pois os atos administrativos e judiciais que contrariarem a súmula serão cassados direta e rapidamente pelo STF, através da Reclamação Constitucional.

Entretanto, apesar de defendermos a aprovação da presente proposta, certo é que esta merece algumas críticas.

Neste sentido, entende-se que, caso a proposta venha a ser aprovada, é de extrema relevância que haja a modulação de seus efeitos, com a finalidade de garantir a estabilidade do ordenamento jurídico e evitar uma grave crise, tendo em vista que, sem a modulação, os Estados

estariam obrigados a exigir, sob pena de responsabilidade dos governantes e autoridades, a parcela de ICMS dispensada pelos estímulos fiscais.

Esta atitude tem como objetivo preservar a segurança jurídica, pois os benefícios e incentivos fiscais produziram efeitos jurídicos enquanto estavam vigentes. Deste modo, as empresas usufruíram das desonerações tributárias concedidas, sendo certo que o cancelamento desses estímulos, repentinamente, prejudicaria, principalmente, os contribuintes que agiram baseados na confiança legítima da lei. Pretender cobrar, retroativamente, todo o montante de ICMS dispensado das empresas que acreditaram estar cumprindo a lei, não nos parece a medida mais razoável e acertada no presente caso, eis que as consequências sociais e econômicas poderão ser negativas.

Ainda sob este aspecto, a presente súmula apresenta uma redação muito abrangente, abarcando *qualquer* benesse fiscal concedida à margem do CONFAZ. No entanto, como foi demonstrado no quarto capítulo, apenas os incentivos relacionados à guerra fiscal é que merecem sofrer os efeitos desta norma constitucional. Isto porque, é possível a existência de benefícios fiscais que não guardem correlação com essa disputa, posto que não teriam o interesse de atrair investimentos privados para o território estadual.

Por outro lado, cabe salientar para a necessidade de se julgar a procedência ou improcedência da ADPF n° 198, a qual poderá afetar diretamente a eficácia da PSV n° 69, uma vez que o requisito de aprovação unânime para a concessão de benefícios fiscais seria declarado inconstitucional.

Desta feita, caso o STF julgue procedente a ADPF n°198 posteriormente à aprovação da proposta de súmula vinculante em questão, surgirá uma nova controvérsia acerca da finalidade intrínseca dessa norma constitucional. Esclarecendo, seria evidentemente contraditório imaginar que a aprovação unânime estabelecida na LC 24/75 seja declarada incompatível com a Constituição e que a presente súmula vinculante declare a inconstitucionalidade dos incentivos que não tenham respeitado este requisito (ilegítimo) de unanimidade. Portanto, não poderá uma norma inconstitucional servir de fundamento de validade para outra norma.

No mesmo sentido, é imprescindível que o Congresso Nacional aprecie as matérias constantes nos projetos de lei nº 130/14 e nº 407/15, tendo em vista que as aprovações destas leis contribuiriam para minimizar os problemas relacionados à guerra fiscal, pois iriam garantir aos contribuintes a manutenção dos estímulos já concedidos e alteraria o quórum estabelecido na LC 24/75.

Portanto, é de suma importância o enfrentamento destas questões antes da esperada aprovação da proposta de súmula vinculante nº 69, a fim de que seja garantida e mantida a sua finalidade de acabar com os conflitos gerados pela Guerra Fiscal, evitando que seja dada uma resposta inócua ao problema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo de Definição Constitucional do ICM**. Em Revista de Direito Tributário nº 25. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança, e realização no Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Questões tributárias**. 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BRAGA, Waldir Luiz; BERGAMINI, Adolpho. **Inexigibilidade do Estorno do Crédito de ICMS em Casos de Perda, Quebra ou Perecimento de Mercadorias do Estoque**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº 153, São Paulo: Dialética, 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. 1. Impugnação do inciso I do art. 5º da Lei nº 6.489/02 do Estado do Pará. 2. O dispositivo impugnado previu a possibilidade de concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º do diploma legislativo em causa. Partes: Procurador-Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Pará. Relator Ministro Carlos Ayres Britto. Ação julgada procedente. Julgamento em 19 abril 2006. **Publicado no DJe em 01 setembro 2006.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3246&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198. 1. Impugnação contra os artigos 2º, § 2º, e 4º, da Lei Complementar nº 24/75, por suposta afronta ao preceito fundamental do princípio democrático. 2. Partes: Governador do Distrito Federal, Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Ministro Dias Toffoli. **Autos conclusos ao Relator.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3796893>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.056. 1. Impugnação aos artigos 9º a 11 e 22 da Lei nº 1.963 de 1999 do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado do Mato Grosso do Sul – FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. Partes: Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNS, Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator Ministro Gilmar Mendes. Ação julgada improcedente. Julgamento em 30 maio 2007. **Publicado do DJe em 17 agosto 2007.**

Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2056&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84. 1. Impugnação ao inciso IX e alíneas 'd' e 'e' do artigo 146 e artigo 18, parágrafo único da Constituição do Estado de Minas Gerais que instituíram hipóteses de não incidência e de isenção do ICMS. Partes: Governador do Estado de Minas Gerais, Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator Ministro Ilmar Galvão. Ação julgada procedente. Julgamento em 15 fevereiro 1996. **Publicado no DJ em 19 abril 1996.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=84&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. 1. Impugnação ao art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná. 2. Lei Estadual que institui benefícios fiscais relativos ao ICMS. Ausência de convênio interestadual prévio. Ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88. Partes: Confederação Nacional da Indústria, Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator Ministro Roberto Barroso. Ação julgada parcialmente procedente. Julgamento em 11 março 2015. **Publicado no DJe em 19 maio 2015.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4481&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.906. 1. Impugnação da Lei nº 3.394, de 4 de maio de 2000, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto nº 26.273. 2. Configuração de verdadeira guerra fiscal presente à norma da alínea 'g' do inciso XII do §2º do artigo 155 da Carta Federal. Partes: Governador do Estado de São Paulo, Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator Ministro Marco Aurélio. Ação julgada procedente. Julgamento em 01 junho 2011. **Publicado no DJe em 29 junho 2011.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2906&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.152. 1. Impugnação do decreto nº 52.381.2007 do Estado de São Paulo que institui benefícios fiscais. 2. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Partes: Governador do Estado do Paraná, Governador do Estado de São Paulo. Relator Ministro Cezar Peluso. Ação julgada procedente. Julgamento em 01 junho 2011. **Publicado no DJe 21 setembro 2011.** Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4152&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421. 1. ICMS - Serviços Públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás - Igrejas e Templos de qualquer crença. 2. Ausência de configuração de "guerra fiscal". Partes: Governador do Estado do Paraná, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator Ministro Marco Aurélio. Ação julgada improcedente. Julgamento em 05 maio 2010. **Publicado no DJe 28 maio 2010.** Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3421&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 539.130. 1. Convênio ICMS 91/91. Isenção de ICMS. 2. Regime aduaneiro especial de loja franca 3. "free shops" nos aeroportos. Partes: Estado do Rio Grande do Sul, Brasif S/A Administração e Participações. Relator Ministra Ellen Gracie. Recurso julgado improcedente. Julgamento em 04 dezembro 2009. **Publicado no DJe 05 fevereiro 2010.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=539130&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714. 1. Concessão de crédito presumido ao fornecedor na origem, pretensão do Estado de destino de limitar o creditamento do imposto ao valor efetivamente pago na origem. 2. Desconsideração do benefício fiscal concedido. Partes: Novo Mundo Móveis e utilidades LTDA, Estado do Mato Grosso. Relator Ministro Castro Meira. Recurso julgado parcialmente procedente. Julgamento em 31 maio 2011. **Publicado no DJe 19 setembro 2011.** Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201000445073>.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICM**. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981. *apud*: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

DERZI, Misabel; NAVARRO, Sacha Calmon. **A Hipótese de Incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega das mercadorias**. Em *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FUNARO, Hugo. **Efeitos Jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 01 junho 2017.

LEAL, Saul Tourinho. **Proposta de Súmula Vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas**. Em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº204, São Paulo: Dialética, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2.ed., São Paulo, Dialética. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº155, São Paulo: Dialética, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As Técnicas de Arrecadação Admitidas no ICMS**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito a compensação do ICMS incidente sobre combustíveis e insumos nas operações de transporte mesmo quando realizadas mediante subcontratação**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº151, São Paulo: Dialética, 2008.

MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade Exigida no Confaz**. Em Revista Centro de Estudos Judiciários nº 59. Brasília: CJF, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. **Guerra Fiscal: Os Riscos da Súmula Vinculante para as Empresas**. Disponível em: “<http://www.conjur.com.br/2014-mai-30/fim-unanimidade-confaz-aumentara-guerra-fiscal-ives-gandra>”. Acesso em maio de 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Noeses. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS**. Em Revista Dialética de Direito Tributário nº 176, São Paulo: Dialética, 2010.

MARTINS, Gustavo do Amaral. **Guerra fiscal, Proposta de Súmula Vinculante 69 e situações consolidadas. Elementos para um evolução**. Em Revista de Direito da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro n. 68, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MIGUEL, Luciano Garcia. **A Função do Conselho Nacional de Política Fiscal (Confaz) como Instrumento de Harmonização da Legislação Nacional do ICMS**. Em Revista de Estudos Tributários nº 86, Porto Alegre: Síntese, 2012.

MIGUEL, Luciano Garcia. **A Lei Complementar nº24/75 e os benefícios fiscais e financeiros relacionados ao ICMS**. Em Revista de Dialética de Direito Tributário nº216, São Paulo: Dialética, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31 ed. São Paulo: Atlas. 2015.

NETO, Celso de Barros Correia. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 24 de maio 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16.ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** - 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. **A Inconstitucional Unanimidade do Confaz e o Surpreendente Convênio 70**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>>. Acesso em maio de 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Anulação de incentivos fiscais – efeitos no tempo**. Em Revista de Dialética de Direito Tributário nº121. São Paulo: Dialética, 2005.